

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

ИНСТИТУТ ФИНАНСОВ, ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

(наименование института полностью)

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

(наименование кафедры полностью)

080109.65 «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»

(код и наименование направления подготовки, специальности)

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

на тему: «Бухгалтерский учет и аудит в торговых организациях»

Студент

К.В. Медведева

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Научный

С.Е. Чинахова

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

руководитель

Консультанты

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Допустить к защите

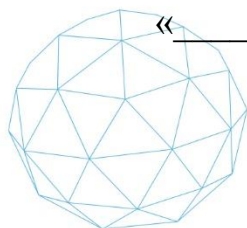
Заведующий кафедрой к.э.н., доцент М.В. Боровицкая

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

(личная подпись)

« » _____ 2017 г.

Тольятти 2017



Росдистант

ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ ДИСТАНЦИОННО

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»
ИНСТИТУТ ФИНАНСОВ, ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ
КАФЕДРА «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ»

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
«Бухгалтерский учет, анализ и
аудит»

М.В.Боровицкая
« ____ » _____ 20__ г.

ЗАДАНИЕ

на выполнение дипломной работы

Студент: Медведева Кристина Владимировна

1. Тема: Бухгалтерский учет и аудит в торговых организациях
2. Срок сдачи студентом законченной выпускной квалификационной работы:
3. Исходные данные к выпускной квалификационной работе: Годовая финансовая отчетность предприятия; учебная и научная литература по исследуемой теме, публикации в периодических печатных изданиях, нормативно-правовые акты Российской Федерации.
4. Содержание выпускной квалификационной работы (перечень подлежащих разработке вопросов, разделов):
 - Теоретические основы бухгалтерского учёта предприятий торговли
 - Особенности бухгалтерского учета в торговле на примере ООО «ТоргПром»
 - Проведение аудита в ООО «ТоргПром»
5. Ориентировочный перечень графического и иллюстративного материала: сводные и аналитические таблицы, схемы.
6. Консультанты по разделам: Отсутствуют.
7. Дата выдачи задания « ____ » _____ 2016г.

Руководитель дипломной
работы

Задание принял к исполнению

_____	С.Е.Чинахова
(подпись)	(И.О. Фамилия)
_____	К.В.Медведева
(подпись)	(И.О. Фамилия)

Содержание

Введение.....	4
1. Теоретические основы бухгалтерского учёта предприятий торговли.....	8
1.1. Виды и классификация доходов и расходов на предприятиях торговли.....	8
1.2. Особенности формирования и раскрытия информации в финансовой отчетности предприятий торговли.....	27
2. Особенности бухгалтерского учета в торговле на примере ООО «ТоргПром».....	32
2.1. Техничко-экономическая характеристика ООО «ТоргПром»	32
2.2. Бухгалтерский учет движения товаров и тары на предприятиях торговли.....	36
2.3. Учёт финансовых результатов от обычных видов деятельности при продаже товаров на условиях коммерческого кредита.....	52
2.4. Порядок формирования конечного финансового результата	61
3. Проведение аудита в ООО «ТоргПром».....	69
3.1. Подготовка и планирование аудита в ООО «ТоргПром».	69
3.2. Аудит учета товаров и тары в ООО «ТоргПром».....	75
Заключение.....	81
Список используемой литературы.....	84
Приложения.....	90

Введение

В условиях рыночной экономики особенно подчеркивается, значение формирования соответствующей рыночной модели механизма торговли, так как торговля как последнее звено хозяйственной деятельности участников рынка, обеспечивает эффективное удовлетворение потребительских нужд.

Торговля - это огромный сектор экономики. В этой сфере участвует почти все население в качестве продавцов или покупателей. Под торговой деятельностью понимают действия по обороту, купле и продаже товаров. Как продавцами, так и покупателями могут являться юридические лица, индивидуальные предприниматели и физические лица.

В дипломной работе рассмотрены торговые организации, которые являются юридическими лицами, поскольку только юридические лица обязаны вести бухгалтерский учет.

По общему определению, бухгалтерский учет - это система сбора, измерения, регистрации, обработки и передачи информации в денежном выражении о хозяйственных операциях юридического лица, его имуществе, источниках формирования этого имущества, возникновении и движении обязательств организации. Первоначально бухгалтерский учет с двойной записью возник именно в торговле.

В торговой организации ежедневно происходит множество бизнес-процессов, связанных с оборотом товаров: приобретение, транспортировка к месту продажи, принятие, отвержение, погрузка и разгрузка, хранение, продажа, доставка клиентам, снижение цен, списание и т.д. Процесс покупки и продажи товаров непосредственно связан с денежными потоками в организации, образованием и погашением долгов покупателей и продавцов. Все это относится к хозяйственным операциям.

Кроме того, для обеспечения нормального функционирования торговые организации должны иметь торговое оборудование, холодильники, хранилища, помещения для торговли, транспорта и т.д. Для того, чтобы

приобрести такое имущество, необходимы средства - источники имущества. К ним относятся вклады собственников, займы, кредиты, прибыль организации, целевое финансирование, гранты, задолженность перед поставщиками и клиентами. Из этих источников формируется не только основной, но и оборотный капитал организации.

Наконец, важным фактором в процессе продажи является труд, то есть вклад людей в производство в виде прямых расходов умственных и физических усилий.

Торговля выполняет ряд функций, которые влияют на развитие рыночной экономики, в том числе:

- доведение товаров до потребителей. Выполняя эту функцию, организовывается пространственное движение товаров от производителей к потребителям, при содействии ряда операций, по продолжению процесса производства в сфере обращения (например, транспортировка, хранение);

- сохранение баланса между спросом и предложением в то же время активно влияет на объемы и ассортимент производства продукции;

- сокращение издержек в сфере потребления (расходы покупателей на приобретение товаров) путем совершенствования технологии продаж, информационных услуг и т.д.;

- создание рабочих мест для лиц, занятых в процессе торговли. Эта функция оказывает непосредственное влияние на решение проблемы занятости.

Выделение торговли в качестве отдельного сектора экономики связано с общественным разделением труда и стремлением к более эффективному использованию имеющихся ресурсов. Различают следующие виды торговли:

- оптовая торговля – продажа товаров, как правило, крупными партиями, что предполагает их дальнейшую перепродажу или переработку. Продукты в результате оптового оборота в конечном потреблении не попадают;

- розничная торговля – торговля товарами и оказание услуг

покупателям для личного, домашнего использования, не связанного с бизнесом.

Розничная торговля является важнейшей отраслью хозяйственной деятельности, так как доставляет товары конечному потребителю, который является последним звеном в товарообороте. В основе экономической деятельности коммерческого предприятия лежат процессы покупки, хранения и продажи товаров, которые можно охарактеризовать как товарные операции.

Актуальность темы дипломной работы определяется тем, что на современном этапе основой экономики любой страны является торговый сектор. В условиях увеличивающейся конкуренции ожесточаются условия между поставщиками и покупателями, поэтому приобретают особую значимость полнота, своевременность, надежность расчетов по товарным операциям, что является одним из критериев, определяющих качество работы фирмы. Правильное построение и управление учетным процессом урегулирования торговых операций имеет основополагающее значение для успеха предприятия.

Целью написания данной работы является изучение теоретических и практических вопросов учета, анализа и аудита на предприятии торговли ООО «ТоргПром». Постановка данной цели определила необходимость решения ряда поэтапных задач:

- рассмотреть основные виды торговли согласно законодательству РФ;
- установить нормативно-правовые акты, регулирующие деятельность предприятий, занимающихся торговой деятельностью;
- определить особенности формирования финансовой отчетности торговых предприятий;
- исследовать отражение движения товаров в учете организаций торговли;
- изучить порядок аккумуляции расходов на продажу;

- описать процесс подготовки и планирования аудита на предприятии;
- выявить допущенные нарушения в процессе хозяйственной деятельности организации;
- разработать мероприятия по улучшению деятельности экономического субъекта.

Предметом исследования дипломной работы является бухгалтерский учет, анализ и аудит в торговых предприятиях. Объектом исследования выступает Общество с ограниченной ответственностью «ТоргПром».

Информационной базой при написании работы послужили труды отечественных и зарубежных экономистов (М. Сорокина, В.В. Патров, Ю.Ю. Кочинев, И.А. Фельдман, Г.М. Пупко и др.), законодательство РФ, нормативно-правовые акты, бухгалтерская отчетность организации, внутренние документы ООО «ТоргПром».

Цели и задачи работы обусловили ее логику и структуру. Дипломная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Во введении обоснована актуальность выбранной темы, цель и задачи работы, объект и предмет исследования. В первой главе рассмотрены особенности учетно-аналитической системы на предприятиях торговли. Вторая глава содержит технико-экономическую характеристику ООО «ТоргПром», особенности учета товарных операций в торговых организациях. В третьей главе описан процесс проведения аудита, отражены его результаты; проведен анализ ликвидности и платежеспособности экономического субъекта. В заключении подведены итоги дипломной работы, сформулированы основные выводы, обобщены результаты исследования.

1 Теоретические основы бухгалтерского учёта предприятий торговли

1.1 Виды и классификация доходов и расходов на предприятиях торговли

Торговля, как обмен товарно-материальными ценностями, известна со времен каменного века. Как в то время, так и сейчас, суть торговли состоит в предложении к обмену или продаже товарно-материальных, а также нематериальных активов, с целью извлечения выгоды из этого процесса.

Согласно Государственному стандарту РФ ГОСТ Р 51303-99 «Торговля. Термины и определения» (принят и введен в действие постановлением Госстандарта РФ от 11 августа 1999 г. № 242-ст) торговля – это вид предпринимательской деятельности, связанный с куплей-продажей товаров и оказанием услуг покупателям.

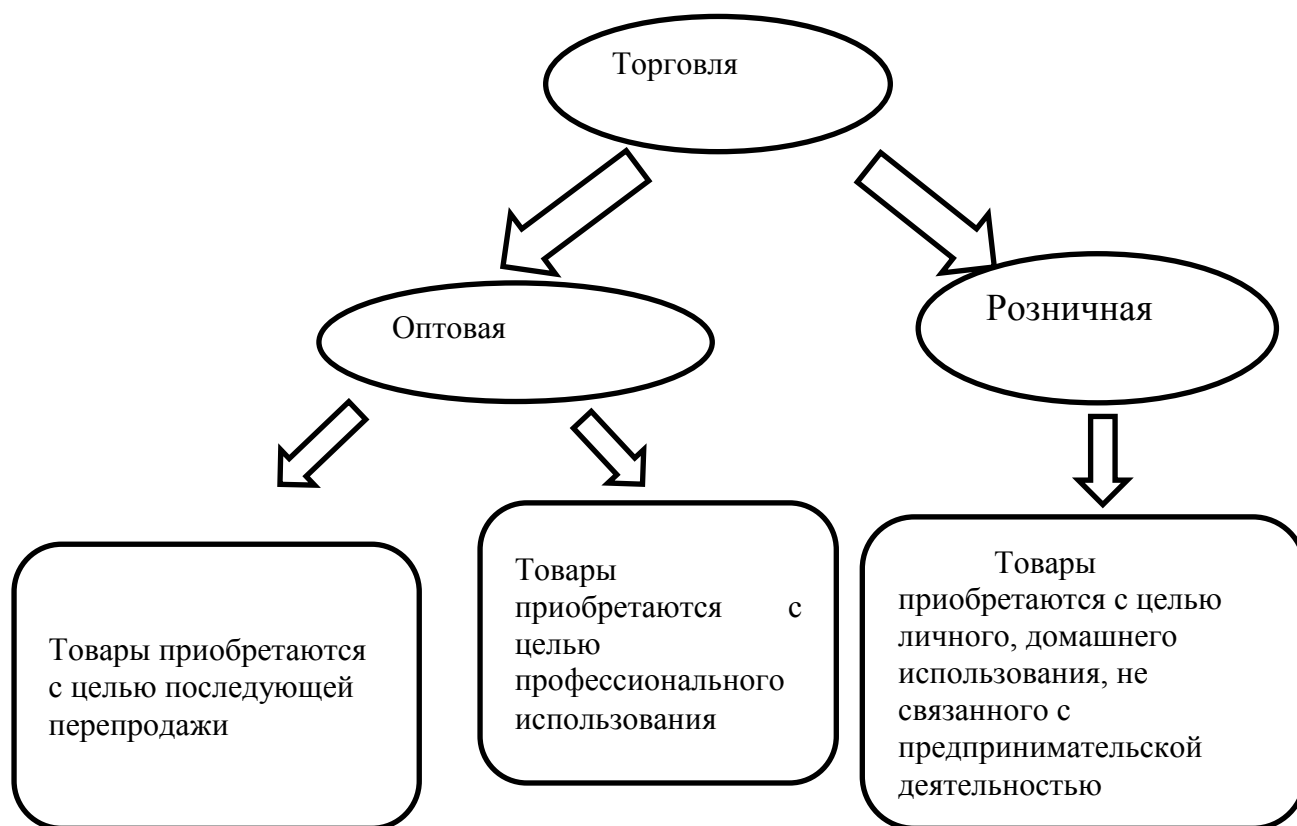


Рисунок 1- Основные группы торговли

Розничная торговля включает деятельность по продаже товаров для личного потребления или домашнего использования (рис. 1).

1. Таким образом, ясно, что понятия розничной и оптовой торговли, связаны не с объемом единовременно проданных товаров, а с целью их приобретения и последующего использования. Тот же продукт, проданный в том же объеме, тем же продавцом (если продавец занимается «смешанным» типом торговли, то есть оптовой и розничной), может быть предметом как оптовой, так и розничной сделки купли-продажи. (в ред. от 28.12.2016 № 475-ФЗ)[3].

Розничная торговля, помимо типичной стационарной (магазин, оплата наличными, оплата и получение товара происходит практически в один момент, и так далее) может быть еще и развозной, разносной, посылочной. Государственный стандарт «Торговли. Термины и определения» определяет следующие типы розничной торговли:

- развозная торговля: розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети с использованием специализированных или специально оборудованных для торговли транспортных средств, а также мобильного оборудования, применяемого только в комплекте с транспортным средством;
- разносная торговля: розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети путем непосредственного контакта продавца с покупателем на дому, в учреждениях, организациях, предприятиях, транспорте или на улице;
- посылочная торговля: розничная торговля, осуществляемая по заказам, выполняемым путем почтовых отправлений.

В настоящее время появилось много новых терминов, связанных с торговлей. Это оптовая и розничная торговля, а также мелкооптовая торговля, торговля образцами, через автоматы и т.д. При рассмотрении всех видов торговли необходимо отталкиваться от Госстандарта [3]. Например,

понятие «мелкооптовая торговля» в целом непонятно. Какая партия «мелкая», а какая «большая» не определено законом. Этот термин используется больше как внутреннее бытовое определение и часто включает в себя продажи товаров частным лицам по той же цене, как оптовикам. Как уже отмечалось выше, продажи товаров физическому лицу, независимо от цены и количества являются розничной торговлей.

Дистанционная торговля или торговля по образцам, по сути, не что иное, как определенная в Государственном стандарте посылочная торговля.

Организации, занимающиеся оптовой торговлей, в зависимости от масштабов их деятельности, можно, в свою очередь, разделить на предприятия общенационального и регионального уровней.

Оптовые организации общенационального уровня предназначены стать стержнем всей структуры внутри отрасли оптовой торговли. Они должны гарантировать его стабильность и стойкость. Наиболее важная их задача - создать необходимые структуры каналов сбыта, которые предназначены для обслуживания крупных отечественных и зарубежных производителей и поставщиков.

Оптовые компании общенационального уровня продают товары по всей стране. Это компании, которые удовлетворяют общественные нужды, а также оптовые структуры межрегионального уровня, обслуживают исторические центры производства товаров химической и легкой промышленности, транспорта, сельскохозяйственной продукции, вина и т.д.

Основной организационно-правовой формой оптовых предприятий общенационального уровня являются акционерные общества открытого типа со значительной долей участия государства в их уставных капиталах. Это могут быть государственные концерны.

Оптовые предприятия общенационального уровня в перспективе будут составлять основу формирования торгово-финансово-промышленных, торгово-финансовых и транснациональных компаний.

Процесс реализации товаров оптом завершается на уровне региональных оптовых предприятий. Они закупают продукцию непосредственно у производителей и оптовиков общегосударственного уровня, доставляют их до оптовиков в сфере своей деятельности. Основная цель операции - обеспечить товарами региональные рынки [2].

Эта группа оптовой торговли включает в себя оптовые автономные структуры и сбытовые подразделения промышленных предприятий, а также оптовые структуры крупных компаний розничной торговли. Они работают в основном в виде хозяйственных и акционерных обществ.

Следует упомянуть и о такой разновидности торговли как комиссионная. Госстандарт «Торговля. Термины и определения» определяет этот вид торговли следующим образом: «комиссионная торговля: розничная торговля, предполагающая продажу комиссионерами товаров, переданных им для реализации третьими лицами – комитентами, по договорам комиссии».

Далее рассмотрим каким образом определяется финансовый результат в торговых организациях

Категория финансового результата является одной из самых многозначных и спорных в экономической теории. С количественной точки зрения финансовый результат представляет собой разницу между доходами и расходами. Соответственно, положительная разница определяется как прибыль, отрицательная – как убыток.

Прибыль выступает как экономическая категория, оценочный результативный показатель, целевой ориентир, инструмент расчета чистого дохода общества, источник формирования различных фондов [7].

Общеизвестно, что людьми движут интересы. В экономике конечный интерес заключается в извлечении, каких либо экономических выгод, форма которых соответствует определенному статусу. Например, заработная плата является вознаграждением за результаты труда, а отчисления по налогам и сборам неразрывно связаны с потребностями общества, получение процентов

за пользование финансовыми ресурсами, и наконец, прибыль, полученная собственниками из вложенных средств. Все выше перечисленные экономические выгоды соответствуют интересам всем участникам рыночных отношений.

Мотивация финансово-хозяйственной деятельности любого юридического лица независимо от организационно - правовой формы признается извлечение экономической выгоды в виде систематического получения прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг в установленном законодательством порядке (п.1 ст.2 ГК РФ). Гражданское законодательство определяет правовое положение участников гражданского оборота, основания возникновения и порядок осуществления права собственности и других вещных прав, прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальных прав), регулирует отношения, связанные с участием в корпоративных организациях или с управлением ими (корпоративные отношения), договорные и иные обязательства, а также другие имущественные и личные неимущественные отношения, основанные на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности участников[2].

Участниками регулируемых гражданским законодательством отношений являются граждане и юридические лица. В регулируемых гражданским законодательством отношениях могут участвовать также Российская Федерация, субъекты Российской Федерации и муниципальные образования (статья 124).

Гражданское законодательство регулирует отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, или с их участием, исходя из того, что предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи

товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

Правила, установленные гражданским законодательством, применяются к отношениям с участием иностранных граждан, лиц без гражданства и иностранных юридических лиц, если иное не предусмотрено федеральным законом.

Исходя из вышесказанного, прибыль можно рассматривать как инструмент взаимодействия и защиты экономических интересов каждого физического и юридического лица, которые заинтересованы в делах экономического субъекта.

Прибыль в бухгалтерском учете определяется как превышение доходов над расходами за определенный отчетный период.

В российских нормативных актах по бухгалтерскому учету отсутствует определение прибыли. Однако в Инструкции по применению Плана счетов (утвержденной приказом Минфина РФ от 31.15.2000 № 94н) понятие прибыли (убытка) тождественно понятию финансового результата. Аналогично в пункте 7.7 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России определено, что прибыль рассчитывается как разница между доходами и расходами.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденному Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н (в ред. Приказа Минфина от 08.11.2014 № 144н) [27] доходы и расходы организации (и, соответственно, финансовые результаты деятельности) подразделяются на:

- доходы и расходы от обычных видов деятельности (систематические);
- прочие доходы и расходы (несистематические);

В соответствии с законодательством России конечный финансовый результат складывается из финансового результата от продажи продукции, работ,

услуг и доходов от прочих операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Выручка от продажи продукции, работ, услуг принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и или величине дебиторской задолженности. Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности в части, не покрытой поступлением.

Выручка от продажи для целей налогового учета определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за проданные товары, работы, услуги или имущественные права, выраженные в денежной и или натуральной формах. В зависимости от выбранного метода признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за проданные товары, работы, услуги или имущественные права, признаются по методу начисления или кассовому методу.

Иначе говоря, финансовый результат – это итоговый результат деятельности любой организации, организации за определенный период. Для организации – это прибыль или убыток. Он отражает все стороны деятельности любой организации и включает прибыль или убыток от продажи продукции, работ и услуг, от финансовых вложений и кредитных операций, а также сальдо прочих доходов и расходов.

Тем не менее, в современной учетной практике финансовый результат определяется в соответствии с первой точкой зрения. Это прослеживается как в методике его формирования на счетах финансовых результатов (90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»), так и в алгоритме формирования показателей отчета о прибылях и убытках [6].

Финансовый контроль за поддержанием баланса экономических

интересов основных групп лиц коммерческих организаций можно было бы осуществлять путем раскрытия информации о размерах выгод, получаемых заинтересованными лицами [59].

Понятие убытков дано в гражданском праве, в законодательстве о бухгалтерском учете, в налоговом законодательстве. Так, ст. 15 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) определяет убыток как расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно было произвести для восстановления нарушенного права. Под это определение попадают также утраченное имущество и неполученные доходы лица.

Правовая база по бухгалтерскому учету и налогообложению не связывает убыток обязательно с нарушением права лица (в том числе организации), однако сходные, на первый взгляд, определения убытка в бухгалтерском и налоговом учете (Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 15/99 «Расходы организации», утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.11.2008.11.2014 № 144н) [23]), и гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации, по существу, весьма далеки.

Убытки принято подразделять на текущие и относящиеся к прошлым периодам. Убытком прошлых лет в бухгалтерском учете является отрицательный финансовый результат, полученный организацией за периоды, предшествующие отчетному. Налоговое же законодательство (ст. 283 НК РФ) соотносит это понятие с убытком, исчисленным в предыдущем налоговом периоде или предыдущих налоговых периодах.

Формирую убытки их подразделяют на сомнительные и безнадежные.

Сомнительный долг в бухгалтерском учете – дебиторская задолженность, по которой истек срок погашения, установленный договором и который не обеспечен гарантиями. Это отражено в п.70 «Положения по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», который утвержден Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н.

А для налогового учета – любая задолженность перед

налогоплательщиком, если она не погашена в отведенный срок , установленный договором. Это указано п. 1 ст. 266 НК РФ, согласно п.2 этой же статьи безнадежным является долг по истечении срока исковой давности, а также в том случае, если обязательство прекращено ввиду невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации-должника.

В бухгалтерском учете различают также убытки по обычным видам деятельности и убытки от прочей деятельности. Эта классификация соответствует классификации учета доходов и расходов.

Прибыль как конечный финансовый результат деятельности организаций представляет собой разницу между общей суммой доходов и затратами на производство и продажу продукции с учетом убытков от различных хозяйственных операций.

Раздельное существование двух учётных систем и их параллельное функционирование определены жестким нормативным регулированием правил ведения бухгалтерского и налогового учёта.

Кроме того, согласно п. 1 ст. 54 НК РФ данные бухгалтерского учёта являются приоритетными над показателями регистров, формируемых в иных (следовательно, и налоговых) системах учёта в целях расчета налогооблагаемых баз. При заполнении налоговых деклараций применяется ПБУ 18/02 «Учёт расчетов по налогу на прибыль», утверждённое приказом Минфина России от 19.11.02 N 114-н.

В целях бухгалтерского учёта доходы классифицируются в соответствии с ПБУ 9/99«Доходы организации». Они разделены на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

Общие положения определения и условий признания доходов позволяют установить состав доходов от обычных видов деятельности для организаций.

Различия в доходах, сформированных по правилам бухгалтерского и налогового учёта, проявляются в определении момента признания доходов,

их составе и оценке.

Различия в составе доходов, приводят к несоответствию величин, признанных для целей налогообложения и отраженных в виде доходов на счетах бухгалтерского учёта. Кроме того, в бухгалтерском учёте есть доходы, возникшие в данном отчётном периоде, но фактически относящиеся к последующим периодам. Такие несовпадения состава доходов в налоговом и бухгалтерском учёте приводят к образованию временных разниц.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы;

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями.

Для целей бухгалтерского учёта организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований ПБУ 9/99 «Доходы организации», характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

В соответствии с п. 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная

плата). В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности).

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

Доходы, получаемые организацией от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим доходам.

В соответствии с п. 5. ПБУ 9/99 «Доходы организации» прочими доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных

средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке,

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

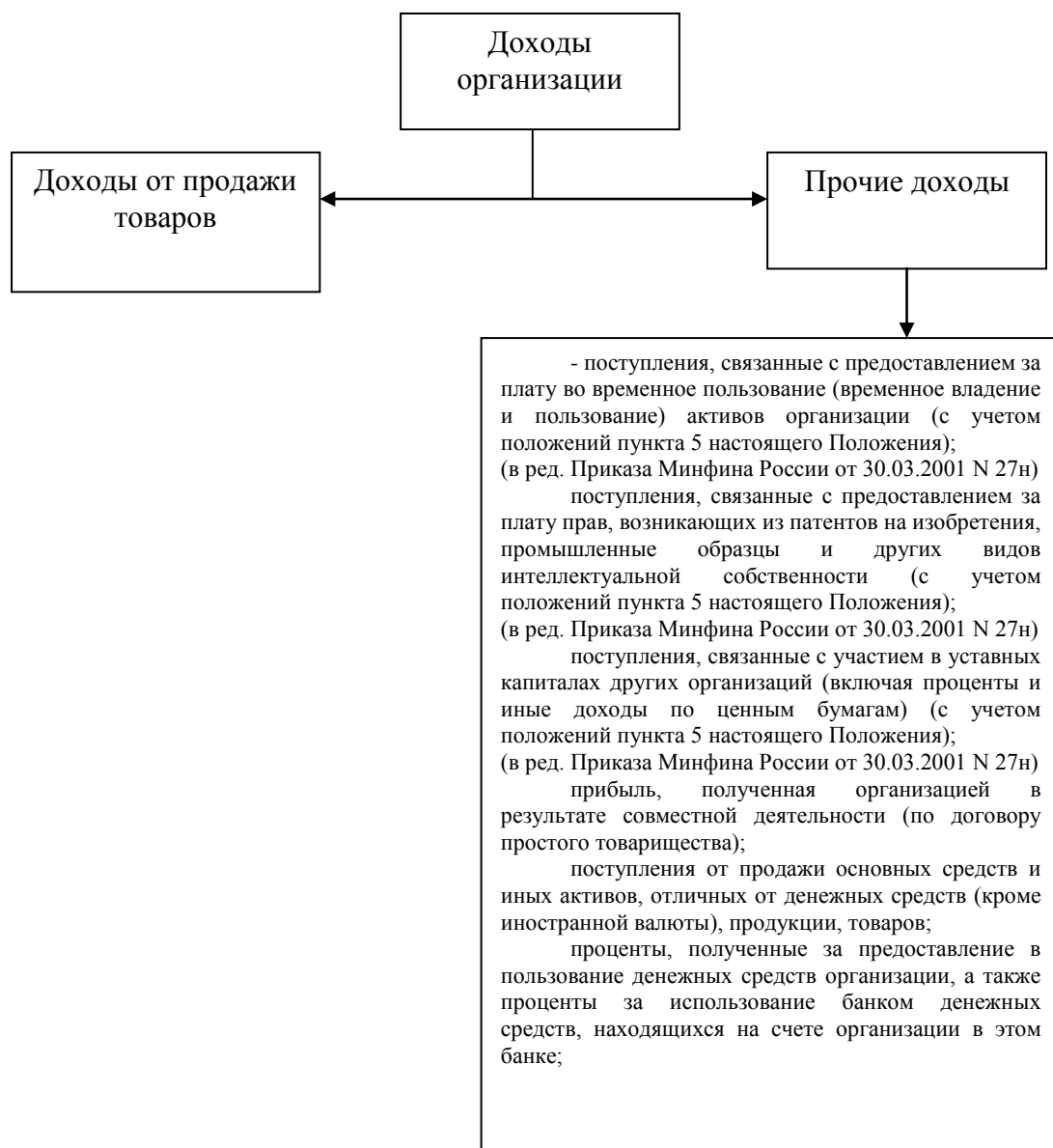


Рисунок 2 - Доходы организации торговли

- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчётном году;
- суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы.

В соответствии с п. 7. ПБУ 9/99 «Доходы организации» прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Классификация доходов организации торговли представлена на рисунке 1 .

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности и от участия в уставных капиталах других организаций, должны быть одновременно соблюдены условия, определенные в подпунктах "а", "б" и "в" настоящего пункта.

Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут признавать выручку по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков) при соблюдении условий, определенных в подпунктах "а", "б", "в" и "д" настоящего пункта.

(абзац введен Приказом Минфина России от 08.11.2014 N 144н, в ред. Приказов Минфина России от 27.04.2012 N 55н, от 06.04.2015 N 57н)

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном

отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки, предусмотренные настоящим пунктом.

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены организации.

15. Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора.

Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерском учете в порядке, аналогичном предусмотренному ПБУ 9/99.

Собственники любого предприятия заинтересованы в получении информации об эффективности работы их организации. Информация о результатах деятельности предприятия интересует не только собственников фирмы, но и ее контрагентов, представителей контролирующих органов.

Прибыль (убыток) относится к числу показателей, характеризующих эффективность работы предприятия. Прибыль исчисляется как результат между полученными предприятием доходами и понесенными расходами. При этом исчислить величину прибыли (убытка), полученную предприятием, и соответственно донести эти данные до сведения заинтересованных пользователей, при отсутствии сведений о сумме понесенных расходов невозможно.

Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» устанавливает единые правила формирования в бухгалтерском учёте информации о расходах организации. В указанном положении приводится

определение понятия расходы. Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

То есть выбытие активов в остальных случаях должно быть признано организацией расходом.

Расходы для целей ПБУ 15/99 «Расходы организации» подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

При этом расходами по обычным видам деятельности признаются также суммы начисленных в соответствии с законодательством амортизационных отчислений по объектам амортизируемого имущества, используемым в процессе хозяйственной деятельности организации.

ПБУ 15/99 «Расходы организации» предписывает предприятиям вести учёт обычных расходов по следующим элементам затрат:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

На предприятиях, занимающихся производством продукции, подобный учёт затрат по элементам обычно ведется в разрезе наименований выпускаемой продукции. При этом исчисляется себестоимость всей выпущенной продукции данного наименования, а также себестоимость единицы продукции.

Кроме расходов по обычным видам деятельности организации несут и иные расходы. Их относят к прочим.

В бухгалтерском учёте для отражения таких расходов чаще всего применяется субсчет «Прочие расходы» счета 91 «Прочие доходы и расходы».

К прочим расходам ПБУ 15/99 «Расходы организации» относит следующие расходы:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учёта (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчётном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- Классификация расходов организации торговли согласно ПБУ 15/99

«Расходы организации» представлена на рисунке 2.



Рисунок 3- Классификация расходов организации торговли в

соответствии с ПБУ 15/99 «Расходы организации»

- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

- иные расходы.

Таким образом, перечень прочих расходов является открытым.

К прочим расходам относятся также расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Порядок отражения прочих расходов в бухгалтерском учёте аналогичен порядку отражения расходов по обычным видам деятельности предприятия. То есть прочие расходы принимаются к бухгалтерскому учёту в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты и кредиторской задолженности (в случае частичного погашения задолженности перед поставщиком).

Расходы признаются в бухгалтерском учёте при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учёте

организации признается дебиторская задолженность.

Исходя из вышесказанного, если в отчетном периоде, организация понесла расходы, которые были связаны с выполнением своих обязательств по конкретному договору с контрагентами, то организация не может признать их в отчете о финансовых результатах в качестве расходов, так как отсутствует выручка от продажи товаров.

1.2. Особенности формирования и раскрытия информации в финансовой отчетности предприятий торговли

Отчетность организации – это система показателей, которые представляют собой сводные данные о состоянии и производительности предприятия и его дочерних обществах за отчетный период.

Отчетность включает таблицы, которые основаны на данных текущего учета - бухгалтерского, статистического, оперативного и налогового учета. Ее формирование является предпоследним этапом процесса бухгалтерского учета. Этой стадии предшествуют документирование хозяйственных операций, классификация учетных документов и сведение их воедино путем отражения на счетах бухгалтерского учета. По видам отчетность торговых организаций подразделяется на:

- бухгалтерскую (финансовую);
- управленческую;
- статистическую;
- налоговую;
- отчетность в фонды.

Бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении и результатах деятельности организации. Подготавливается по данным бухгалтерского учета. Она необходима для анализа платежеспособности и ликвидности предприятия, определения перспектив сотрудничества, для проверки правильности начисления налогов и т. д. То есть она должна быть полезна пользователям, которые используют

отчетность для удовлетворения потребности в информации, и при этом давать достоверное и полное представление о финансовом положении предприятия (рис. 4).

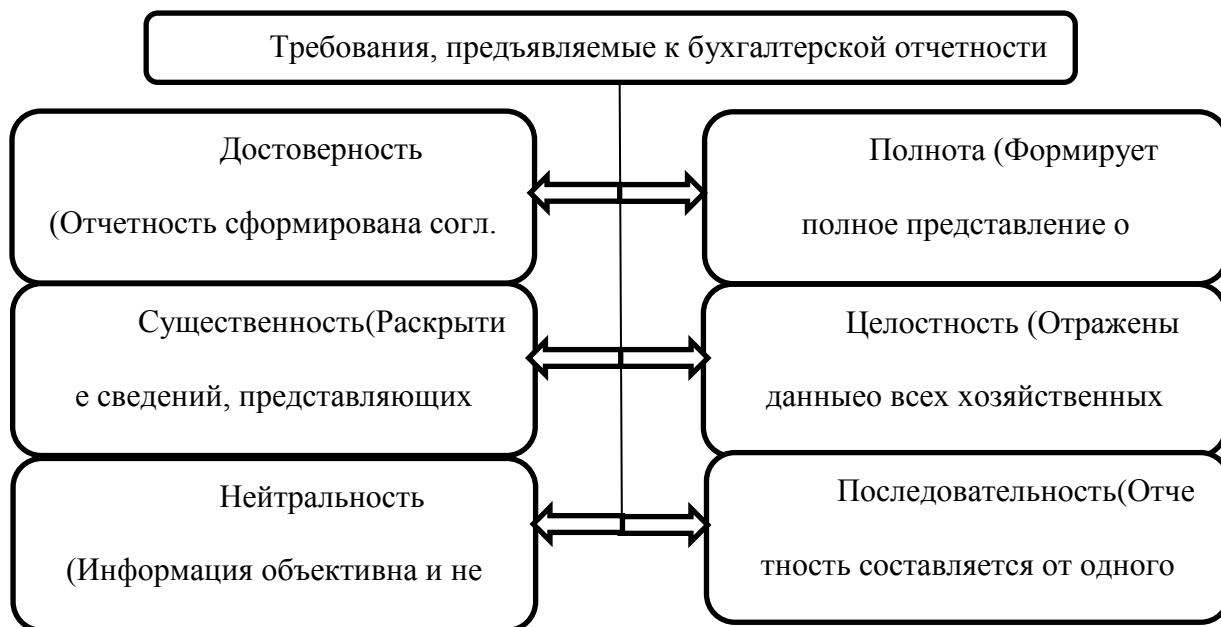


Рисунок 4- Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности

Управленческая отчетность - отчет о хозяйственных операциях, предоставляемый руководящим органам предприятия для осуществления эффективного управления. От бухгалтерского учета отличается тем, что обычно сводится к отчетам о прибылях и убытках, отчетам о движении денежных средств и управленческому балансу. Может быть примерным, т.к. используется руководством для оценки текущего положения предприятия.

Статистическая отчетность составляется в соответствии с данными статистического и бухгалтерского учета и отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности общества в натуральном и стоимостном выражении.

Налоговая отчетность – это письменное заявление или электронный документ налогоплательщика, налогового агента, представленные в налоговые органы и содержащие информацию об объектах налогообложения

и объектах, связанных с налогообложением, а также об исчислении налоговых обязательств и других данных, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Отчетность во внебюджетные фонды представляет собой комбинированную информацию о начисленных и уплаченных взносах организации.

При составлении отчетности в качестве основного нормативного документа используют ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Если торговая организации имеет дочерние и зависимые общества, то, кроме собственного бухгалтерского отчета, составляется сводная бухгалтерская отчетность, которая включает показатели зависимых обществ.

В этом случае необходимо составлять:

- 1) собственную бухгалтерскую отчетность;
- 2) сводную бухгалтерскую отчетность, которая включает в себя показатели отчетов дочерних и зависимых обществ, расположенных на территории России и за рубежом.

Организации, имеющие филиалы, представительства и иные структурные подразделения, в том числе выделенные на отдельном балансе должны включать показатели их деятельности в бухгалтерскую отчетность. Эти организации составляют единую финансовую отчетность путем арифметических сведений информации собственной деятельности и деятельности филиалов и представительств.

Дочерние и зависимые организации разрабатывают собственную учетную политику.

Данные дочерних обществ и головной организации суммируют с соблюдением определенных правил. Определяется дата, на которую составляется бухгалтерская отчетность.

Обычную консолидированную бухгалтерскую отчетность представляют учредителям головной организации. Другим заинтересованным лицам такую отчетность направляют только в случаях,

предусмотренных законом, или по решению головной организации. Сводную отчетность подписывает главный бухгалтер и руководитель.

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях в бухгалтерской отчетности торговых организаций должны приводиться обособленно в случае их существенности и невозможности оценки финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности заинтересованными пользователями.

Данные показатели могут приводиться и общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности малозначителен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

На предприятиях торговли можно выбрать один из вариантов формирования бухгалтерской отчетности (в зависимости от объемов деятельности):

1) упрощенный. Данный вид возможно применять для субъектов малого предпринимательства. В состав годовой бухгалтерской отчетности не нужно включать «Отчет об изменениях капитала», «Отчет о движении денежных средств», при условии, что особо важной информации для оценки финансового положения в данных формах не имеется;

2) стандартный. Применяется для средних и крупных коммерческих организаций. При этом варианте бухгалтерская отчетность формируется по формам, установленным законодательством;

3) множественный. Используется для крупных коммерческих организаций, осуществляющих несколько видов деятельности. Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ некоторые предприятия подлежат обязательному аудиту (все акционерные общества, организации, сумма активов которых превышает 60 млн. руб., а также организации, выручка которых за предыдущий год превышает 400 млн. руб.).

В бухгалтерскую отчетность субъектов обязательного аудита также следует включать аудиторское заключение.

В некоторых случаях, организации могут предоставить дополнительную информацию, сопутствующую финансовой отчетности. Она иллюстрирует динамику основных экономических и финансовых показателей организации в течение нескольких лет, плановое развитие организации по оценкам, предположительный приток капитала и долгосрочных инвестиции, политика в отношении заемных средств, управления рисками и другую информацию. Дополнительная информация может быть представлена в виде аналитических таблиц, графиков и диаграмм.

На протяжении многих лет большинство предприятий розничной торговли подпадало под режим единого вмененного налога. Организации, находящиеся на данном режиме представляли упрощенную бухгалтерскую отчетность, а именно, баланс и отчет о прибылях и убытках. Режим вмененного налога давал экономических субъектам множество преимуществ – освобождение от налога на имущество организаций, налога на прибыль и НДС. Также предоставлялась возможность неприменения контрольно-кассовой техники. Предполагается, что данный режим налогообложения будет полностью отменен.

В бухгалтерском балансе по разделу II «Оборотные активы» по строке «Запасы» торговые организации отражают стоимость остатков товаров. Остаток товаров отражается по стоимости их приобретения формируемой в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и ПБУ 15/99 «Расходы организации».

Торговые предприятия, которые учитывают товар по продажным ценам, отдельно в финансовой отчетности отражают разницу между стоимостью приобретения и стоимостью продажи цены. Это может быть сделано в пояснительной записке к финансовой отчетности.

2 Особенности бухгалтерского учета в торговле на примере ООО «ТоргПром»

2.1. Техничко-экономическая характеристика ООО «ТоргПром»

Общество с ограниченной ответственностью «ТоргПром» создано в соответствии с Гражданским Кодексом РФ, ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и иным законодательством, регулирующим деятельность хозяйственных обществ.

Главным внутренним документом, определяющим деятельность предприятия является его устав, зарегистрированный заместителем начальника Межрайонной ИФНС России №2 по Самарской области А.Е. Зиновьевым 18 июня 2008 г. В соответствии с ним основным видом деятельности является розничная и оптовая торговля алкогольными и другими напитками, дополнительными видами экономической деятельности являются: розничная и оптовая торговля табачными изделиями, прочая розничная и оптовая торговля пищевыми продуктами в специализированных магазинах, розничная и оптовая торговля прочими пищевыми продуктами, не включенными в другие группировки, розничная и оптовая торговля товарами бытовой химии, синтетическими моющими средствами, обоями и напольными покрытиями, розничная торговля в палатках и на рынках, прочая торговля вне магазинов, деятельность ресторанов и кафе. Уставный капитал предприятия состоит из специализированного оборудования на общую сумму 260 220 рублей.

Главным органом управления является генеральный директор, которому подчиняется исполнительный директор и бухгалтер. В организации имеются 3 структурных подразделения, которые возглавляются заместителями директора по соответствующему структурному подразделению. В каждом подразделении самостоятельно существуют отдел закупок и отдел продаж (рис. 5).

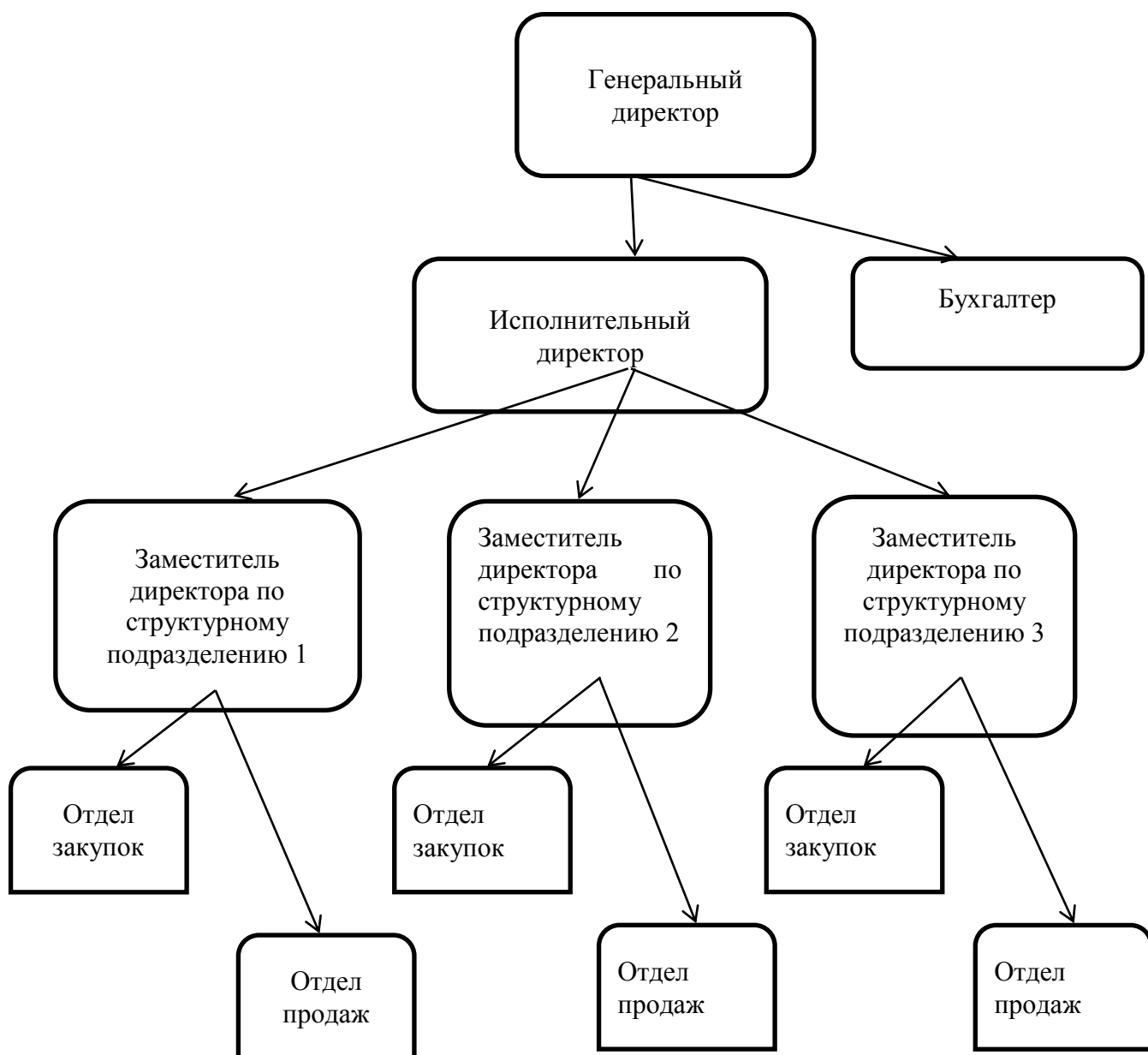


Рисунок 5 - Организационная структура управления ООО «ТоргПром»

У предприятия имеется расчетный счет в банке, с которого осуществляются безналичные платежи в пользу поставщиков, перечисляются налоги в федеральный и региональный бюджеты, а также перечисляются взносы во внебюджетные фонды. Оплата поставленного товара также осуществляется через кассу организации.

Основные показатели, характеризующие деятельность предприятия отражены в ее отчетности и приведены в таблице 2 в динамике за последние 3 года. В таблице также приведен расчётный показатель – рентабельность продаж, который показывает долю прибыли в каждом заработанном рубле

(таблица 1).

Таблица 1

Технико-экономические показатели ООО «ТоргПром»
за 2013-2015 гг. в тыс. руб.

Показатель	2013г.	2014г.	2015г.	Абсолютное отклонение, +/-		Темп роста, %
				2014	2015	2015
				-2013	-2014	-2014
Выручка от продаж	3312	7262	15144	3950	2882	140
Себестоимость проданных товаров	2631	5769	8313	3138	2544	144
Коммерческие расходы	128	281	347	153	66	123
Прочие расходы	3	46	57	43	11	124
Чистая прибыль	550	1166	1427	616	261	122
Дебиторская задолженность	0	355	990	355	635	279
Кредиторская задолженность	13	40	54	27	14	135
Рентабельность продаж	16,6%	16,1%	14,1%	0,5%	-2%	87,58

Представленные в таблице значения показателей за 2013-2015 гг. отражены в отчетности организации за 2013-2015 гг. (Приложения А-Б). Они свидетельствуют о положительной тенденции развития предприятия, большинство показателей значительно выросло (рис.6).

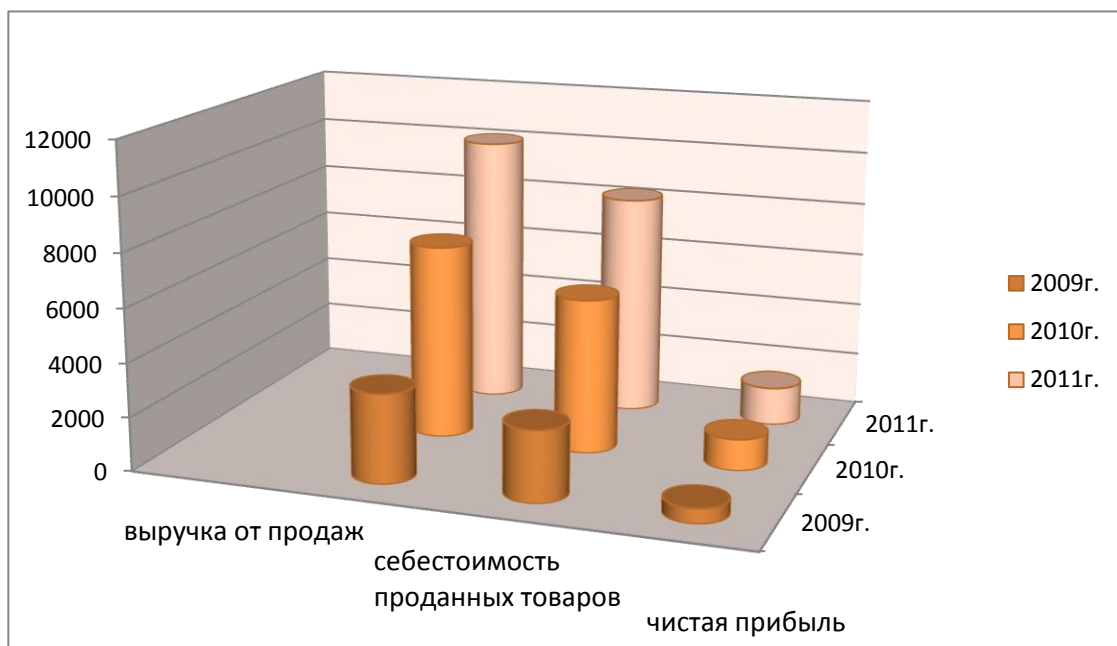


Рисунок 6- Динамика основных показателей хозяйственной деятельности ООО «ТоргПром» за 2013-2015 гг.

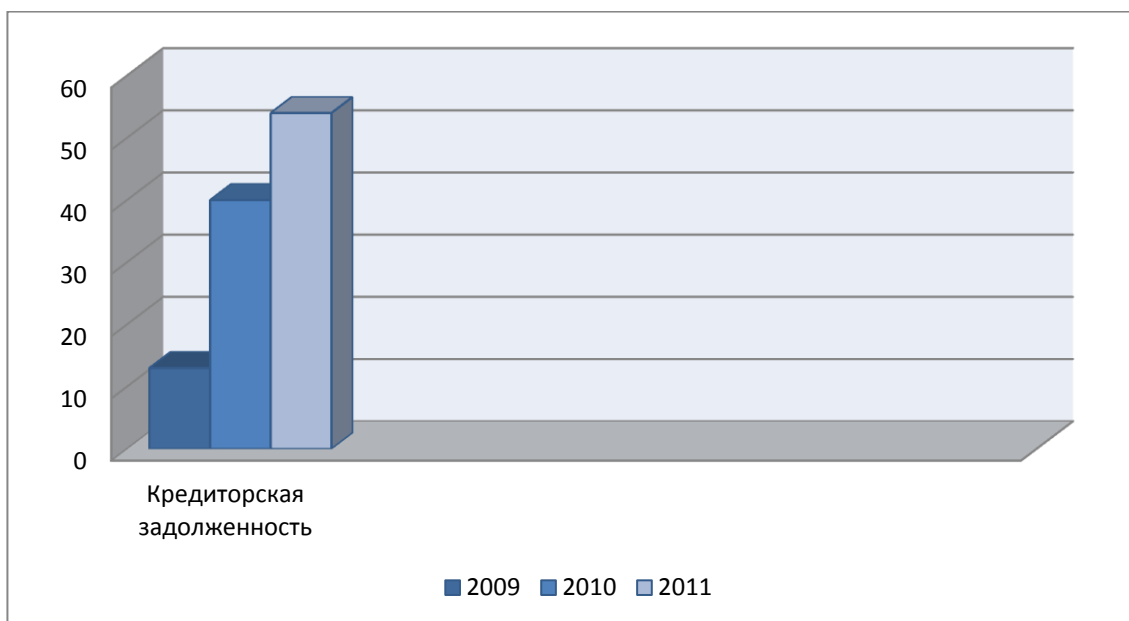


Рисунок 7- Динамика кредиторской задолженности ООО «ТоргПром» за 2013 – 2015 гг.

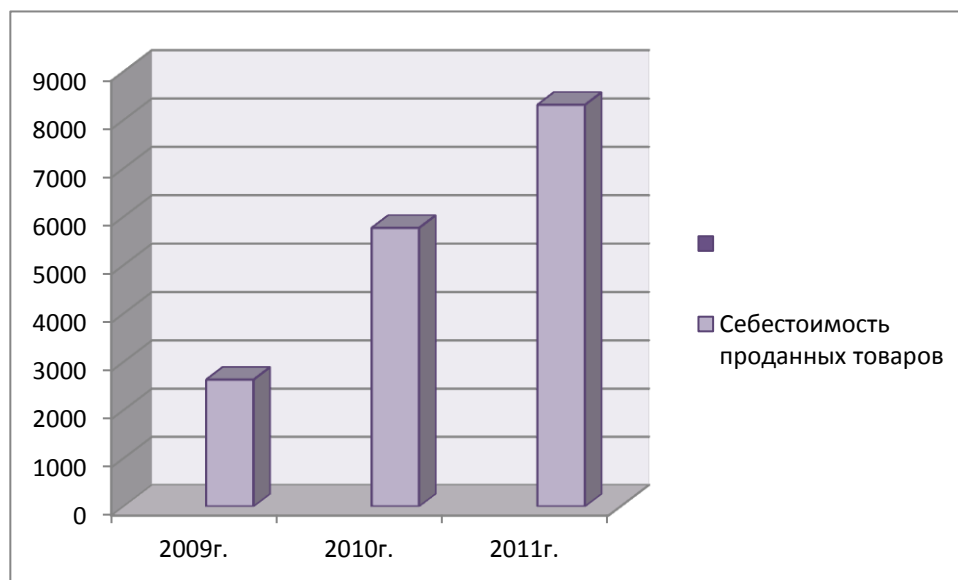


Рисунок 8 - Изменение себестоимости проданных товаров ООО «ТоргПром» за 2013 – 2015 гг.

Хотя и наблюдается увеличение кредиторской задолженности, вывод о плохом состоянии организации был бы неправильным, т.к. в 2015 г. рост кредиторской задолженности был меньше, по сравнению с 2014. Вероятно, это связано с тем, что предприятие практикует оплату многих видов товаров через неделю или 14 дней после поставки. Так, наличие кредиторской задолженности говорит лишь о бесперебойной работе предприятия, а ее рост продиктован ростом себестоимости продукции

Также наблюдается снижение рентабельности в 2015 г. на 2%. При уровне рентабельности 14% такое снижение можно считать незначительным. Оно, вероятно, обусловлено тем, что покупная стоимость товаров увеличивалась быстрее, чем продажная, что говорит о социальной ориентированности организации.

2.2. Бухгалтерский учет движения товаров и тары на предприятиях торговли

Продажа товаров представляет собой важнейший показатель деятельности торговой организации. Ведь именно продажей продукции завершается оборот средств, затраченных на ее изготовление. В результате продажи готовой продукции ООО «ТоргПром» получает оборотные

средства, необходимые для возобновления нового цикла производственного процесса.

Продавать свою продукцию ООО «ТоргПром» может путем отгрузки произведенной продукции в соответствии с заключенными договорами или путем продажи через собственное торговое подразделение.

В целях бухгалтерского учета доходы определяются в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденному Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н [27]. Согласно п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» [27] доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

В соответствии с п. 5 данного ПБУ доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Особые условия перехода права собственности установлены для имущества, которое подлежит государственной регистрации. В этом случае право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации, если иное не установлено законом.

Если договором между продавцом и покупателем не предусмотрены особые условия, то переход права собственности признается в момент передачи имущества.

В соответствии со ст. 224 ГК РФ передачей признается:

- вручение вещи приобретателю.

Вещь считается врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица;

- сдача вещи перевозчику для отправки приобретателю;

- сдача в организацию связи для пересылки приобретателю вещей, отчужденных без обязательства доставки [2].

Если к моменту заключения договора об отчуждении вещи она уже находится во владении приобретателя, вещь признается переданной ему с этого момента.

Для отражения в бухгалтерском учете выручки от продажи продукции необходимо иметь документы, подтверждающие переход права собственности на эту продукцию к покупателю. Этими документами могут быть различные первичные учетные документы: накладные, товаротранспортные накладные, товарные накладные, акты выполненных работ (оказанных услуг) и т.д.

Все товарные операции делятся на два вида: поступление товаров в организацию торговли и их выбытие. В организации торговли товары поступают главным образом от поставщиков и оформляются товаросопроводительными документами, предусмотренными условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов (накладной, товарно-транспортной накладной, железнодорожной накладной, коносаментом или счетом-фактурой) [53].

В накладной указывается номер и дата выписки; наименование поставщика и покупателя; наименование и краткое описание товара, его количество (в единицах), цена и общая сумма (с учетом налога на добавленную стоимость) отпущенного товара.

Накладная подписывается материально ответственными лицами, сдавшим и принявшим товар и заверяется круглыми печатями организаций поставщика и получателя.

Товарно-транспортную накладную выписывают при доставке товаров автомобильными транспортном. Товарно-транспортная накладная состоит из двух разделов: товарного и транспортного. В зависимости от особенностей товаров к товарно-транспортной накладной могут прилагаться другие документы, следующие с грузом.

Например, по договору № 67 от 12 октября 2014 г. ООО «ТоргПром» приобрело у ООО «ВТК-Самара» жевательные резинки Дядя Степа,

Центршок, Чупа Чупс волшебная шоубокс, Чупа Чупс двойная порция, Чупа чупс карандаш, Чупа чупсфрутелла йогурт, Чупа чупсзубочистики, Чупа чупс шоколадные шары Маша и медведь в количестве 384 шт. на сумму 2233 руб. 41 копейка.

На приобретенные товары ООО «ТоргПром» получило следующие товаросопроводительные документы:

- товарная накладная от «26» октября 2015 г. № РНИ-036433;
- счет-фактура от «26» октября 2015 г. № 36433 .

Поквартально бухгалтерия поставщика (ООО «ВТК-Самара») составляет акт сверки взаимных расчетов и направляет в адрес ООО «ТоргПром» для проверки и подписания.

Счет-фактура является основным первичным документом, служащим основанием для расчетов с поставщиками.

Если товары получает материально-ответственное лицо вне склада покупателя, то необходимым документом является доверенность, которая подтверждает право материально ответственного лица на получение товара.

Порядок оформления и получения по ним товаров установлен «Инструкцией о порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности», утвержденной Постановлением Государственного Комитета статистики РФ от 30.15.97 г. № 71а (в ред. от 21.01.2003 N 7) [13].

Приемка товаров по количеству в организациях торговли предусматривает проверку соответствия фактического наличия товара данным, содержащимся в транспортных, сопроводительных или расчетных документах.

Если товар находится в ненарушенной таре, то приемка может проводиться по количеству мест, массе брутто или по количеству товарных единиц и маркировке на таре. Если не проводится проверка фактического наличия товара в таре, то необходимо сделать отметку об этом в сопроводительном документе.

Если количество и качество поступившего товара соответствует указанному в товаросопроводительных документах, то на сопроводительные документы (накладная, счет-фактура, товарно-транспортная накладная, качественное удостоверение и другие документы, удостоверяющие количество и качество поступивших товаров) накладывается штамп организации, что подтверждает соответствие принятых товаров данным, указанным в сопроводительных документах.

Материально ответственное лицо, осуществляющее приемку товара, ставит свою подпись на товаросопроводительных документах и заверяет ее круглой печатью торговой организации.

В случае несоответствия фактического наличия товаров или отклонения по качеству, установленному в договоре, или данным, указанным в сопроводительных документах, составляется акт, который является юридическим основанием для предъявления претензий поставщику.

Акт составляется комиссией, в состав которой должны входить материально ответственные лица организации торговли, представитель поставщика (возможно составление акта в одностороннем порядке при согласии поставщика или его отсутствии).

При закупке товара или его приемке руководителям предприятий торговли необходимо следить за наличием сертификата соответствия накупаемый товар.

Например, по договору № 158/59 от 02 июля 2013 г. ООО «ТоргПром» приобрело у ООО «Данон Индустрия» йогурты в количестве 40 шт. на сумму 664 руб. 62 копейки с учетом НДС. Продажная стоимость йогуртов составила 804 руб. ($804 - 664,62 = 139,38$ – торговая наценка).

При приеме товара произошла порча тары, вследствие чего йогурт «Активиа питьевая 290 злаки» был разлит. В ходе расследования происшедшего случая было установлено виновное лицо — продавец ООО «ТоргПром» Наумова Е.О.

Бухгалтерией ООО «ТоргПром» составляются следующие записи:

Дебет счета 41 «Товары» субсчет 1 «Товары на складах» 664 руб. 62 копейки.

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет 1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в рублях)» 664 руб. 62 копейки. Получены и оприходованы йогурты в количестве 40 шт.

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет 1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в рублях)» 664 руб. 62 копейки.

Кредит счета 51 «Расчетные счета» 664 руб. 62 копейки. Произведена оплата поставщику.

Дебет счета 41 «Товары» субсчет 1 «Товары на складах» 139 руб. 38 копеек.

Кредит счета 42 «Торговая наценка» 139 руб. 38 копеек. Увеличена стоимость оприходованных товаров

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» 32 руб.

Кредит счета 41 «Товары» субсчет 1 «Товары на складах» 32 руб.
Выявлена недостача.

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» 32 руб.

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» 32 руб.
Недостача отнесена на виновное лицо.

Возмещение ущерба виновным лицом Наумовой Е.О. может быть произведено следующими способами:

1. Путем перечисления суммы на расчетный счет ООО «ТоргПром»:

Дебет счета 51 «Расчетные счета».

Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

2. Путем внесения суммы в кассу ООО «ТоргПром»:

Дебет счета 50 «Касса».

Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

3. Путем удержания суммы из заработной платы:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

В соответствии со ст. 248 Трудового Кодекса РФ из заработной платы виновного лица можно удерживать сумму недостачи только в следующих случаях:

- при наличии письменного согласия работника на это удержание;
- по решению суда.

Работник Наумова Е.О., допустившая разлив йогурта, дала письменное согласие на удержание суммы недостачи из заработной платы.

Бухгалтерией ООО «ТоргПром» составлена проводка:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 32 руб.

Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» 32 руб.

Удержание недостачи из заработной платы Наумовой Е.О.

Таблица 2- Отражение оприходования товара по покупной стоимости

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Оприходован товар от поставщика	41	60
Учен НДС, предъявленный поставщиком в счете-фактуре	19	60
Принят к вычету НДС при соблюдении условий, изложенных в ст. 172 НК РФ	68	19

Возврат товара поставщику при обнаружении брака в процессе реализации товара, при несоответствии товара стандарту или согласованному образцу по качеству, некомплектности товаров осуществляется путем оформления расходной накладной. Условия возврата поставщику могут быть различными и оговариваются в договоре поставки.

Особенностью учета товарных операций в организациях торговли является то, что бухгалтерский учет товаров может вестись по покупной или продажной стоимости.

Оприходование товара по покупной стоимости аналогично оприходованию товаров для оптовой торговли (табл. 2).

Если учет товаров ведется по продажным ценам, то разница между покупной и продажной стоимостью учитывается отдельно на счете 42 «Торговая наценка» (табл. 3)[50].

Таблица 3- Отражение оприходования товара по продажной стоимости

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Оприходован товар от поставщика	41	60
Учен НДС, предъявленный поставщиком в счете-фактуре	19	60
Принят к вычету НДС при соблюдении условий, изложенных в ст. 172 НК РФ	68	19
Учтена торговая наценка, которая складывается из наценки на покупную стоимость товара и из НДС с продажной цены	41	42

Если товар находится у организации, но не является ее собственностью, то его учет осуществляется на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» (при возникновении вопросов, связанных с оплатой товара или по условиям договора, товары запрещено продавать до их оплаты) [27].

Так как в ООО «ТоргПром» учет товаров, предназначенных для розничной продажи, организуется по продажным ценам, разница между покупной стоимостью и стоимостью по продажным ценам отражается обособленно на счете 42 «Торговая наценка». Счет 42 «Торговая наценка» является регулирующим контрольным счетом по отношению к счету 41 «Товары». Если из сальдо счета 41 «Товары» вычесть сальдо счета 42 «Торговая наценка» разность покажет покупную стоимость товаров. Счет 42 «Торговая наценка» не может существовать самостоятельно, он применяется только в сочетании со счетом 41 «Товары» и только при условии учета товаров по продажным ценам. Так в ООО «ТоргПром» товары поступают от поставщиков, при этом составляется договор поставки.

Учет товаров, предназначенных для оптовых продаж, ведется по

покупной стоимости, себестоимость товаров отражается по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетом 41 «Товары» субсчет 01 «Товары на складах». Выручка, поступающая от покупателей, отражается по дебету счета 62 «Покупатели и заказчики» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка от продаж». При таком варианте учета наценку организации, иными словами, заложенную прибыль можно рассчитать путем вычитания из дебета счета 90.1 кредита счета 90.2.

Аналитический учет товаров ведут как материально-ответственные лица, так и бухгалтерия. Его главная цель - получение информации, необходимой для управления товарными запасами.

В ООО «ТоргПром» для учета выручки от продажи в бухгалтерском учете и в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета предназначен счет 90 «Продажи».

В ООО «ТоргПром» к счету 90 «Продажи» открыты следующие субсчета:

90-1 «Выручка».

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» [15].

В ООО «ТоргПром» выручка от продажи продукции в бухгалтерском учете организации отражается в момент ее признания, то есть в момент передачи, отгрузки продукции (исключение составляют операции по договорам с особым переходом права собственности).

Для этого в бухгалтерском учете используется запись:

Дебет счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

Кредит счёта 90 «Продажи» субсчёт 1 «Выручка»

- отражена выручка от продажи готовой продукции.

Одновременно производится списание фактической себестоимости

товаров:

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 2 «Себестоимость»

Кредит счёта 41 «Товары»

- списана фактическая себестоимость товаров.

В ООО «ТоргПром» в соответствии с Инструкцией к Плану счетов организации на счете 44 «Расходы на продажу» отражают следующие виды расходов: «на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы».

Затем сопоставлением дебетового и кредитового оборота по счету 90 «Продажи» определяется финансовый результат.

Например, в ООО «ТоргПром» за ноябрь 2015 года продалопокупателям товаров на сумму 1180000 руб., в том числе НДС - 18000 руб. Себестоимость товаров составила 800000 руб. Сумма расходов на продажу - 40000 руб.

В бухгалтерском учете ООО «ТоргПром» данные хозяйственные операции отражены следующим образом:

Дебет счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

Кредит счёта 90 «Продажи» субсчёт 1 «Выручка»

- 1180000 руб. - отражена выручка;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 3 «НДС»

Кредит счёта 68 «Расчёты по налогам и сборам» субсчёт «НДС»

- 180000 руб. - начислен НДС;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 2 «Себестоимость»

Кредит счёта 41 «Товары»

- 800000 руб. - списана на продажу себестоимость продукции;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 2 «Себестоимость»

Кредит счёта 44 «Расходы на продажу»

- 40000 руб. - списаны расходы на продажу по проданным товарам;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит счёта 99 «Прибыли и убытки»

- 160000 руб. - отражена прибыль от продажи товаров.

ООО «ТоргПром» продает свою продукцию не только «смежникам» или «оптовикам», но и торгует в розницу в специально открываемых торговых подразделениях.

В ООО «ТоргПром» операции по продаже товаров покупателям отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

Дебет счёта 50 «Касса»

Кредит счёта 90 «Продажи» субсчёт 1 «Выручка»

- отражена наличная выручка, поступившая от покупателей;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 3 «НДС»

Кредит счёта 68 «Расчёты по налогам и сборам» субсчёт «НДС»

- начислен НДС;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 2 «Себестоимость»

Кредит счёта 41 «Товары»

- списана себестоимость товаров;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 2 «Себестоимость»

Кредит счёта 44 «Расходы на продажу»

- отражены расходы, связанные с продажей товаров через структурное подразделение.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счёту 90 «Продажи» определяется финансовый результат:

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит счёта 99 «Прибыли и убытки»

- отражена прибыль от продажи продукции.

Указанные бухгалтерские проводки используются при отражении операций за наличный расчет. Однако, в ООО «ТоргПром» не редки случаи, когда в розничной торговле материальные ценности приобретаются организациями или индивидуальными предпринимателями. При продаже этим категориям покупателей используется проводка:

Дебет счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

Кредит счёта 90 «Продажи» субсчёт 1 «Выручка»

- отражена выручка от продажи готовой продукции.

При этом по требованию покупателя (представителя юридического лица или индивидуального предпринимателя) работники магазина должны в обязательном порядке выдать все необходимые документы, а именно счет-фактуру, накладные и документы об оплате (в случае наличного расчета).

В ООО «ТоргПром» при продаже товаров за наличный расчет применяет контрольно-кассовую технику.

Например, ООО «ТоргПром» за отчетный месяц продало 150 шт. алкогольную продукцию, фактические затраты на покупку составили 45000 руб.

В течение месяца организация дважды продавала товары в розницу, каждый раз по 15 шт, остальные были проданы оптом.

Розничная цена, по которой была продана продукция в магазине, - 1180 руб. (в том числе НДС - 180 руб.). Оптовая цена одного оконного блока - 8260 руб. (в том числе НДС - 1260 руб.). Расходы магазина (торгового подразделения) за месяц составили 20000 руб.

В бухгалтерском учете ООО «ТоргПром» данные хозяйственные операции отражены следующим образом:

Дебет счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

Кредит счёта 90 «Продажи» субсчёт 1 «Выручка»

- 57820 руб. - отражена выручка от оптовой продажи (70 шт x 826

руб.);

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 3 «НДС»

Кредит счёта 68 «Расчёты по налогам и сборам» субсчёт «НДС»

- 88 20 руб. - начислен НДС;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 2 «Себестоимость»

Кредит счёта 41 «Товары»

- 315 00 руб. - списана на продажу себестоимость товаров (70 блоков x 450 руб.);

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит счёта 99 «Прибыли и убытки»

- 175 00 руб. - отражен финансовый результат от продажи товаров оптом;

Дебет счёта 50 «Касса»

Кредит счёта 90 «Продажи» субсчёт 1 «Выручка»

- 354 00 руб. - отражена выручка от продажи оконных блоков в розницу (30 блоков x 11 80 руб.);

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит счёта 68 «Расчёты по налогам и сборам» субсчёт «НДС»

- 54 00 руб. - начислен НДС;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 2 «Себестоимость»

Кредит счёта 41 «Товары»

- 135 00 руб. - списана на продажу фактическая стоимость оконных блоков, проданных в розницу;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 2 «Себестоимость»

Кредит счёта 44 «Расходы на продажу»

- 20 00 руб. - списаны расходы магазина;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит счёта 99 «Прибыли и убытки»

- 145 00 руб. - отражен финансовый результат от продажи блоков в розницу.

При продаже товаров организации могут использовать следующие первичные документы: товарный отчет и ведомость движения готовой продукции и товаров. Формы указанных документов содержатся в Приложении N 5 к Приказу Минфина России от 28.12.2001 N 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов».

Вопросы учета затрат на упаковку продуктов наиболее актуальны для розничной торговли, ведь именно организации розничной торговли широко используют различные упаковочные материалы при продаже товаров населению.

Общества, занимающиеся розничной торговлей могут использовать упаковочные материалы двумя способами:

- как вспомогательное средство для сохранности реализуемых товаров;
- как отдельный самостоятельный товар.

В первом случае, покупатели не платят отдельно за упаковку. А стоимость материалов, потребленных при подготовке товаров к продаже, относится на издержки обращения. К таким материалам относятся: упаковочная бумага, пакеты, проволока и т.п.

Но одного только факта приобретения материалов, используемых для упаковки, недостаточно для того, чтобы их стоимость включить в издержки обращения. До того как материалы будут фактически использованы на упаковку, они учитываются на счете 15 «Материалы» субсчет «Упаковка». И только по мере использования упаковочных материалов их стоимость списывается на издержки обращения(рис. 12).

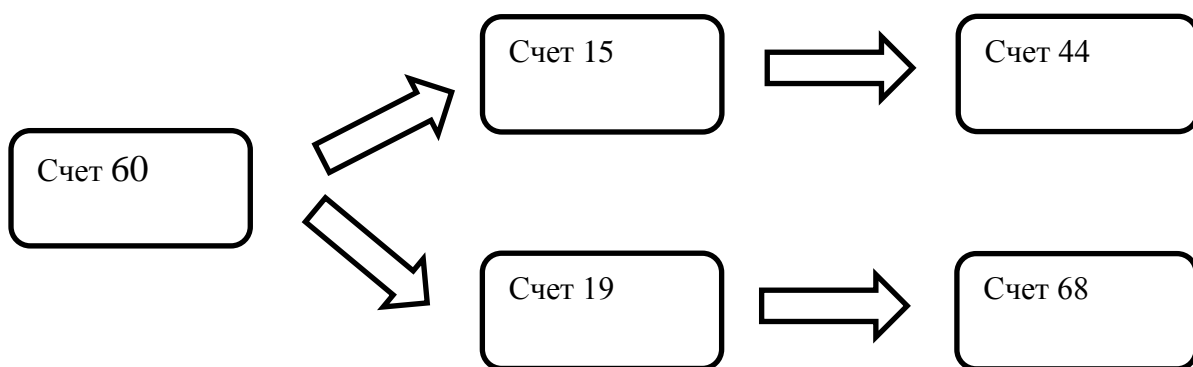


Рисунок 9-. Отражение в учете приобретения тары с выделением НДС

При этом в учете делаются следующие проводки:

Дебет счета 15 «Материалы»,

Кредитсчета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») - приобретены упаковочные материалы.

Дебет счета 19«Налог на добавленную стоимость по приобретенным средствам», субсчет «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») - отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком за упаковочные материалы.

Дебет счета 68«Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»,

Кредит счета 19«Налог на добавленную стоимость по приобретенным средствам» субсчет «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» - принят к вычету НДС, предъявленный поставщиком за упаковочные материалы.

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»,

Кредит счета 15 «Материалы» - списана на издержки обращения стоимость использованных упаковочных материалов.

Фактическое использование материалов подтверждается отчетом об израсходованных материалах на упаковку. Материально ответственные лица оформляют отчеты не реже одного раза в месяц, периодичность составления

отчетов устанавливается приказом руководителя торговой организации(ежедневно, еженедельно и т.п.).

Развесные продукты должны передаваться покупателю в упакованном виде без взимания дополнительной платы за упаковку.

Таким образом, учет упаковочных материалов, используемых при продаже таких товаров, может осуществляться единственным способом - стоимость этой упаковки включается в издержки обращения. При этом стоимость реализации товаров, продаваемых в развес, должна быть калькулирована таким образом, чтобы покрывать как расходы на их приобретение, так и затраты на фасовку.

Если покупатель приобретает товар и отдельно платит за материал, в который он упакован (например, полиэтиленовый пакет, оберточная бумага, подарочная коробочка и т.п.), то стоимость упаковочного материала в издержки обращения не включается.

В этом случае упаковочный материал перестает быть вспомогательным средством, используемым для обеспечения сохранности товаров, а сам становится товаром. Следовательно, такие материалы должны учитываться на счете 41 «Товары».

Если упаковочный материал продается как товар, то на него, как и на другие товары, необходимо оформлять ценники, а продажа такого товара покупателям (населению) должна осуществляться с применением кассовой техники и оформлением кассовых чеков.

Бывает, что при оприходовании материалов организация еще не владеет информацией о дальнейшем использовании данных средств (упаковка продуктов или самостоятельный товар). Кроме того, одна часть упаковочных материалов из одной партии может быть использована для фасовки товаров, а другая - продаваться в торговом зале.

2.3. Учёт финансовых результатов от обычных видов деятельности при продаже товаров на условиях коммерческого кредита

ООО «ТоргПром» нередко кредитует своих контрагентов. Например, постоянному покупателю предоставляется отсрочка по оплате товара. Или наоборот, покупатель перечисляет поставщику предоплату, и он еще до отгрузки товаров фактически пользуется полученными денежными средствами. Подобные сделки являются коммерческим кредитованием.

Порядок предоставления коммерческого кредита регулируется ст. 823 Гражданского кодекса. В ней сказано, что договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг. При этом к коммерческому кредиту применяются правила гл. 42 «Заем и кредит» ГК РФ, если иное не предусмотрено правилами договора, из которого возникло соответствующее обязательство, и не противоречит существу такого обязательства.

Коммерческий кредит - это предоставляемая по договору поставки (подряда, оказания услуг, аренды) отсрочка, рассрочка или авансирование, за которые могут взиматься проценты. Коммерческий кредит не может существовать сам по себе, он возникает при наличии основного обязательства: стороны должны быть связаны обязательствами по какому-либо договору. Поэтому условия коммерческого кредитования часто прописываются в самом договоре поставки (оказания услуг). Но нередко стороны заключают и отдельный договор. Главное - соблюдение письменной формы сделки.

Отличительные признаки товарного и коммерческого кредита представлены в таблице 4.

Таблица 4- Различия между товарным и коммерческим кредитами

Показатель	Коммерческий кредит	Товарный кредит
Предмет договора	Предоставление отсрочки, рассрочки, аванса	Передача товаров на возвратной основе
Вид сделки	Является дополнительным условием, регулирующим расчеты по основному договору	Самостоятельная сделка
Существенные условия	Является дополнительным условием, регулирующим расчеты по основному договору	Цена товара не является существенным условием договора

Согласно нормам гражданского законодательства покупатель обязан оплатить товар непосредственно до или после передачи ему продавцом товара. Об этом сказано в ст. 486 ГК РФ.

В налоговом учете проценты всегда учитываются как внереализационные доходы и увеличивают налоговую базу по НДС у поставщика (кредитора), однако в бухучете они увеличивают цену продажи самого товара. Такой вывод следует из п. 6.2 ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденному Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н [27]. В нем указано следующее. При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки (рассрочки) оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности. Таким образом, поскольку дебиторская задолженность покупателя включает в том числе и проценты за предоставление отсрочки (рассрочки), вся сумма процентов наравне со стоимостью отгруженных товаров формирует выручку поставщика, реализовавшего товары с отсрочкой их оплаты.

Например, ООО «ТоргПром» (поставщик) 21 августа 2015 г. отгрузило ЗАО «Дуэт» партию товара стоимостью 472000 руб. (включая НДС 72000 руб.). Условиями договора предусмотрена двухмесячная отсрочка оплаты товара. За предоставленную отсрочку покупатель обязан уплатить поставщику проценты из расчета 9% годовых. При этом покупатель

вправе погасить задолженность за отгруженные товары до истечения установленного срока. ЗАО «Дуэт» оплатило товары 9 сентября 2015 г., а проценты - 16 сентября 2015 г.

В бухгалтерском учете ООО «ТоргПром» были сделаны следующие записи:

21 августа 2015 г.

Дебет счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

Кредит счёта 90 «Продажи» субсчёт 1 «Выручка»

- 472 000 руб. - отражена выручка от продажи товаров;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 3 «НДС»

Кредит счёта 68 «Расчёты по налогам и сборам» субсчёт 3 «Расчеты по НДС»,

- 72 000 руб. - исчислен НДС к уплате в бюджет;

Дебет счёта 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»

- 472 000 руб. - отражен в качестве залога неоплаченный товар, по которому предоставлена отсрочка.

Как уже отмечалось, проценты, причитающиеся ООО «ТоргПром», в бухгалтерском учете отражаются в составе выручки от продажи товара. Однако в рассматриваемой ситуации они не могут быть учтены 21 августа 2015 г. по кредиту счёта 90 «Продажи» субсчёт 1 «Выручка». Так как покупатель может погасить задолженность досрочно, а это значит, что в отношении получения процентов, а также их суммы в бухгалтерском учете существует неопределенность. В ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденному Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н [27] перечислены условия, при выполнении которых выручка может быть признана в бухгалтерском учете:

- сумма выручки может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в том случае, если организация получила в оплату актив

либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива.

Указанные операции будут оформлены такими проводками:

31 августа 2015 г.

Дебет счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

Кредит счёта 90 «Продажи» субсчёт 1 «Выручка»

- 1163,83 руб. (472 000 руб. x 9% : 365 дн. x 15 дн.) - в составе выручки от продажи товара признаны проценты по коммерческому кредиту за август.

В данной ситуации при признании в составе выручки от продажи товара суммы начисленных процентов по коммерческому кредиту за месяц кредитор не отражает операцию по начислению НДС с выручки к уплате в бюджет.

В сентябре в бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

9 сентября 2015 г.

Дебет счёта 51 «Расчётные счета»

Кредит счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

- 472 000 руб. - поступила оплата за товар;

Дебет счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

Кредит счёта 90 «Продажи» субсчёт 1 «Выручка»

- 1547,45 руб. (472 000 руб. x 9% : 365 дн. x 9 дн.) - в составе выручки от продажи товара признаны проценты, начисленные по коммерческому кредиту за сентябрь;

Кредит счёта 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»

- 472 000 руб. - оплаченный товар списан из состава имущества, находящегося в залоге;

16 сентября 2015 г.

Дебет счёта 51 «Расчётные счета»

Кредит счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

- 2211,28 руб. (1163,83 руб. + 1547,45 руб.) - получены проценты по

коммерческому кредиту;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 3 «НДС»

Кредит счёта 68 «Расчёты по налогам и сборам» субсчёт «Расчеты по НДС»,

- 337,31 руб. (1163,83 руб. : 118 x 18 + 1547,45 руб. : 118 x 18) - начислен НДС к уплате в бюджет.

В налоговом учете ООО «ТоргПром» сумму начисленных процентов ежемесячно признает в составе внереализационных доходов. Если бы в рассматриваемой ситуации ООО «ТоргПром» предоставило ЗАО «Дуэт» рассрочку, операции в учете ООО «ТоргПром» в целом отражались бы аналогичным образом. При этом проценты начислялись бы только на сумму непогашенной задолженности.

Сумму задолженности за товар по мере ее оплаты покупателем необходимо списывать с дебета счёта 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», поскольку оплаченный товар уже не находится в залоге у поставщика.

У организаций не всегда есть свободные денежные средства на покупку необходимого им имущества, техники, товаров или материалов, поэтому довольно часто взамен полученного имущества организации передают поставщику не деньги, а какое-либо другое имущество. Обмениваться можно продукцией, сырьем, материалами, основными средствами и т.п. Такие сделки называются товарообменными и регулируются договором мены.

Товарообменные сделки - это сделки, предусматривающие обмен исключительно товарами. Если хотя бы одна сторона сделки предоставляет другой не товары, а работы или услуги, то такая сделка не является товарообменной.

В качестве товара в товарообменной сделке может выступать любое имущество организации (основные средства, материалы, готовая продукция, товары и т.д.).

Принципы отражения товарообменных операций в бухгалтерском учете регулируются Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ПБУ 9/99), Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 15/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ПБУ 15/99), Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденным Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н (ПБУ 5/01), и Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ПБУ 6/01).

Величина выручки от продажи товаров по договорам мены на основании п. 6.3 ПБУ 9/99 равна стоимости полученных товаров. Стоимость же полученных товаров устанавливается по ценам, по которым организация обычно приобретает такие же или аналогичные товары в сравнимых обстоятельствах.

Стоимость имущества, полученного по договору мены, определяется по правилам п. 15 ПБУ 5/01, где указано, что стоимостью материально-производственных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость товаров (ценностей), переданных организацией. При этом стоимость переданных активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей) [45].

Например, ООО «ТоргПром» и ООО «Югспецтранс» заключили договор мены, согласно которому ООО «ТоргПром» передал ООО «Югспецтранс» алкогольную продукцию. В обмен ООО «Югспецтранс» передало ООО «ТоргПром» сахар-песок.

Обмен признан равноценным.

Себестоимость алкогольной продукции- 40 000 руб. Цена, по которой ООО «ТоргПром» обычно продает такое количество, равна 88500 руб., в том

числе НДС 18% - 13500 руб.

Себестоимость всего сахара составила - 38000 руб. Цена, по которой обычно ООО «Югспецтранс» продает такое количество, равна 177000 руб., в том числе НДС 18% - 27000 руб.

Отгрузка производится одновременно.

При отгрузке материально-производственных запасов стороны выписывают накладные и счета-фактуры на сумму стоимости выбывающего имущества, то есть на разные суммы.

В бухгалтерском учете ООО «ТоргПром» указанные операции отражаются следующим образом:

Дебет счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

Кредит счёта 90 «Продажи» субсчёт 1 «Выручка»

- 177000 руб. - отражена выручка от продажи алкогольной продукции исходя из стоимости полученных по договору мены нефтепродуктов;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 3 «НДС»

Кредит счёта 68 «Расчёты по налогам и сборам» субсчёт 3 «НДС»

- 13500 руб. - отражена сумма НДС, начисленная исходя из стоимости переданного товара;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 2 «Себестоимость»

Кредит счёта 41 «Товары»

- 40000 руб. - отражено списание себестоимости;

Дебет счёта 15 «Материалы» субсчёт 3 «Сахар-песок»

Кредит счёта 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками»

- 75000 руб. - отражено оприходование сахара-песка исходя из продажной стоимости переданных по договору мены алкогольной продукции;

Дебет счёта 19 «НДС»

Кредит счёта 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками»

- 27000 руб. - отражена сумма НДС, указанная в полученном от ООО «Югспецтранс» счете-фактуре.

В соответствии с п. 2 ст. 172 НК РФ определяется сумма НДС, которая может быть принята к вычету ООО «ТоргПром»:

Дебет счёта 68 «Расчёты по налогам и сборам» субсчёт 3 «НДС»

Кредит счёта 19 «НДС»

- 7200 руб. (40000 руб. x 18%) - отражена сумма налогового вычета по НДС со стоимости приобретенных нефтепродуктов, исчисленная исходя из балансовой стоимости алкогольной продукции.

ООО «ТоргПром» должен уплатить в бюджет НДС в сумме 6300 руб. (13500 руб. - 7200 руб.).

Оставшаяся на счете 19 «НДС» сумма НДС в размере 19800 руб. (27000 руб. - 7200 руб.) не может быть принята к вычету на основании п. 6 ПБУ 5/01 и поэтому списывается:

Дебет счёта 91 «Прочие доходы и расходы» субсчёт 2 «Себестоимость»

Кредит счёта 19 «НДС»

- 19800 руб. - отражено списание НДС, не принимаемого к вычету.

В результате у ООО «ТоргПром» в бухгалтерском учете образуется задолженность перед ООО «Югспецтранс» в сумме 152000 руб. (по кредиту счёта 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками») и задолженность ООО «Югспецтранс» по оплате агрегатов в сумме 177000 руб. (по дебету счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»). Получается, что покупатель ООО «Югспецтранс» должен ООО «ТоргПром» 75000 руб., хотя фактически он полностью рассчитался с ООО «ТоргПром», передав ему товар.

Следовательно, сложности в порядке отражения товарообменных операций возникают, когда «обычная» стоимость переданного имущества (работ, услуг) не совпадает с «обычной» стоимостью полученного имущества (работ, услуг). Эта сумма не признается расходом или доходом по обычным видам деятельности. Указанная разница должна быть включена в состав внереализационных доходов или расходов ООО «ТоргПром».

Стороны договора мены производят зачет взаимных требований. Никакого акта о взаимозачете в данном случае составлять и подписывать не

требуется, так как это не отдельная операция взаимозачета, а составная часть единой товарообменной сделки:

Дебет счёта 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

- 152000 руб. - отражен зачет взаимных требований;

Дебет счёта 91 «Прочие доходы и расходы» субсчёт 2 «Прочие расходы»

Кредит счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

- 75000 руб. - отражен прочий расход.

Определение финансового результата по договору мены производится следующим образом:

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит счёта 99 «Прибыли и убытки»

- 123500 руб. (177000 руб. - 40000 руб. - 13500 руб.) - отражено списание финансового результата от передачи товаров;

Дебет счёта 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счёта 91 «Прочие доходы и расходы» субсчёт 9 «сальдо прочих доходов и расходов»

- 94800 руб. - отражено списание прочих расходов.

После закрытия счетов у ООО «ТоргПром» образуется кредитовое сальдо на счете 99 «Прибыли и убытки» в сумме 28700 руб.

Для расчета налога на прибыль доход в налоговом учете ООО «ТоргПром» отражается исходя из рыночной цены передаваемых пиломатериалов, которая составляет 75000 руб. (88500 руб. - 13500 руб.). Таким образом, прибыль по договору мены в налоговом учете ООО «ТоргПром» составит 35000 руб. (75000 руб. - 40000 руб.).

Стоимость полученного сахара-песка для целей налогообложения составит исходя из цены их приобретения 75000 руб. (п. 2 ст. 254 НК РФ).

Таким образом, ООО «ТоргПром» в результате товарообменной

сделки должен уплатить в бюджет 14700 руб., в том числе НДС в сумме 6300 руб.; налог на прибыль - 5338 руб. (35000 руб. x 18%).

2.4. Порядок формирования конечного финансового результата

Финансовый результат хозяйственной деятельности организации определяется показателем прибыли или убытка, формируемым в течение календарного (хозяйственного) года. Формирование итогов годового финансового результата осуществляется накопительным путем в течение всего года на счете 99 «Прибыли и убытки» в виде его «свернутого» остатка, отражающего прибыль - по кредиту счета либо убыток - по дебету счета.

Счет 99 "Прибыли и убытки" предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов. По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 115н)

На счете 99 "Прибыли и убытки" в течение отчетного года отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности - в корреспонденции со счетом 90 "Продажи";
- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц - в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы";
- абзац исключен. - Приказ Минфина РФ от 18.09.2006 N 115н;
- суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся

налоговых санкций - в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам".

(в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 N 38н)

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 "Прибыли и убытки" в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

В ООО «ТоргПром» в системе счетов, отражающих финансовые результаты деятельности организации за отчетный год, формируется вся необходимая информация о показателях, содержащихся в отчетности о финансовых результатах.

В эту систему по Плану счетов входят три накопительных счета:

- 90 «Продажи»
- 91 «Прочие доходы и расходы»
- 99 «Прибыли и убытки».

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 "Продажи" отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету - их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41 "Товары") с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 "Торговая наценка").

К счету 90 "Продажи" могут быть открыты субсчета:

- 90-1 "Выручка";
- 90-2 "Себестоимость продаж";
- 90-3 "Налог на добавленную стоимость";
- 90-4 "Акцизы";
- 90-9 "Прибыль / убыток от продаж".

На субсчете 90-1 "Выручка" учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете 90-2 "Себестоимость продаж" учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 "Выручка" признана выручка.

На субсчете 90-3 "Налог на добавленную стоимость" учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

На субсчете 90-4 "Акцизы" учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

Организации - плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 "Продажи" субсчет 90-5 "Экспортные пошлины" для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 90-9 "Прибыль / убыток от продаж" предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1 "Выручка", 90-2 "Себестоимость продаж", 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы" производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 "Себестоимость продаж", 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы" и кредитового оборота по субсчету 90-1 "Выручка" определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 "Прибыль / убыток от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки". Таким образом, синтетический счет 90 "Продажи" сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 "Продажи" (кроме субсчета 90-9 "Прибыль / убыток от продаж"), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 "Прибыль / убыток от продаж".

Аналитический учет по счету 90 "Продажи" ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

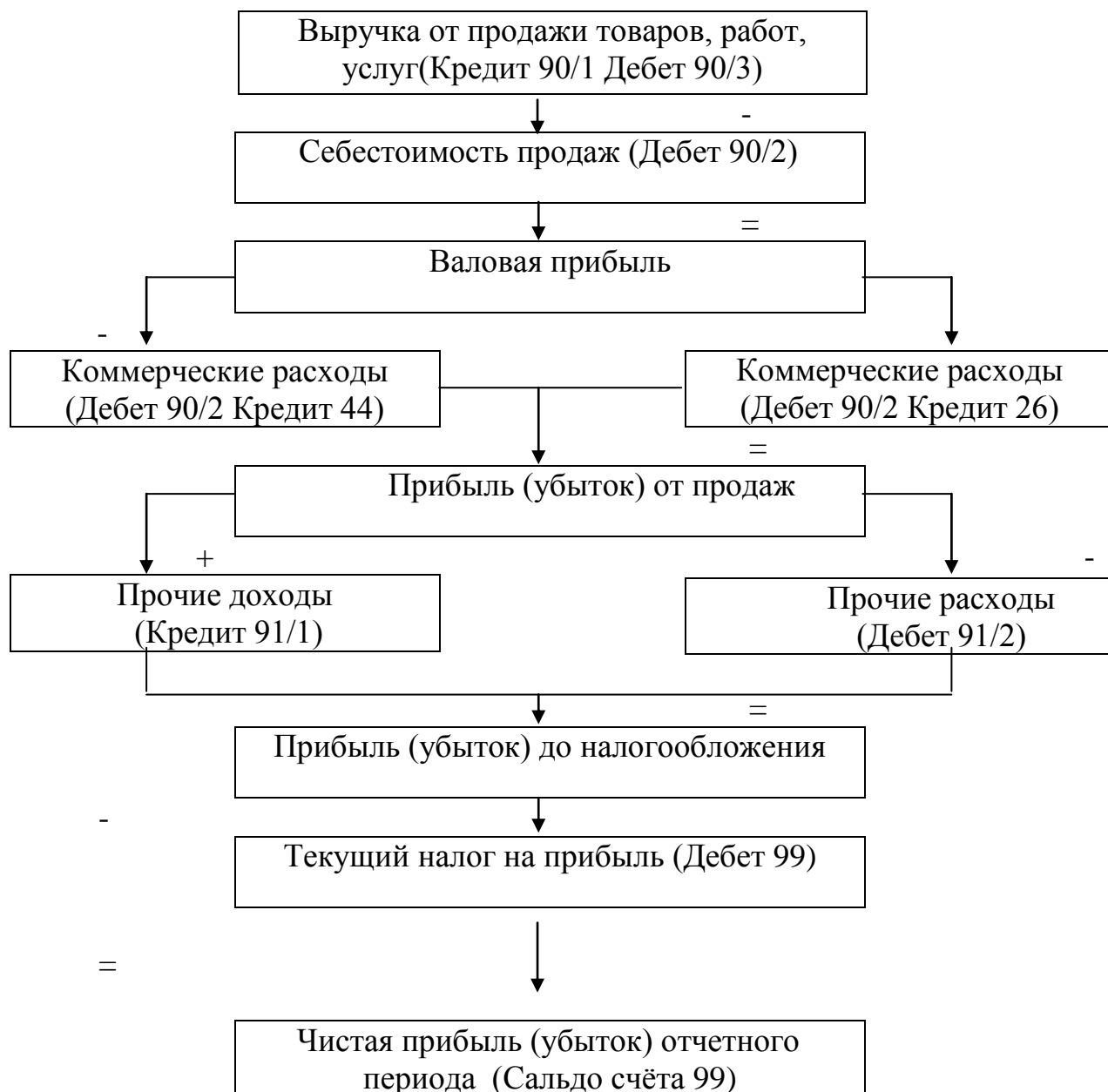


Рисунок 15 - Формирование финансовых результатов организации торговли ООО «ТоргПром» в финансовом учёте

Финансовый результат от продаж определяется в конце каждого

отчетного периода. Если в качестве финансового результата предприятие получило прибыль, то она отражается по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с дебетом счета 90 «Продажи». Если результатом деятельности организации является убыток, то он отражается на дебете счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи».

Схематично структура счета 90 «Продажи» представлена на рисунке 5.

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
2. Себестоимость проданной продукции (работ, услуг)	1. Выручка от продажи продукции (работ, услуг)
3. Налог на добавленную стоимость по проданной продукции	
4. Акцизы	
Убыток от продажи продукции (1<2+3+4)	Прибыль от продажи продукции (1>2+3+4)

Рисунок 11- Структура счета 90 «Продажи»

Прочие доходы и расходы, включаемые в общий финансовый результат организации, отражаются в учете обособленно от финансового результата продаж на счете 91 «Прочие доходы и расходы» путем «развернутого» отражения отдельных статей в течение отчетного периода.

В финансовой отчетности о прибылях и убытках прочие доходы иногда могут показываться за минусом соответствующих расходов, относящихся к этим доходам, в случае, если это предусмотрено или не запрещено правилами бухгалтерского учета или если отдельные статьи доходов и связанные с ними аналогичные статьи расходов не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

Прочие доходы отражаются на кредите счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов денежных средств, расчетов, товарно - материальных ценностей и т.п.

Прочие расходы отражаются на дебете счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств, расчетов, товарно - материальных ценностей и других соответствующих счетов. Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется

по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой или хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Сальдированный результат счета 91 «Прочие доходы и расходы» в виде прибыли и убытка ежемесячно списывается, как и сальдо счета 90 «Продажи», на итоговый накопительный счет финансовых результатов 99 «Прибыли и убытки», сальдо в виде прибыли - на кредит счета 99 «Прибыли и убытки» с дебета счета 91 «Прочие доходы и расходы», а сальдо в виде убытков - на дебет счета 99 «Прибыли и убытки» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Структура счета 91 «Прочие доходы и расходы» представлена на схеме 3.

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
3. Балансовая (остаточная) стоимость проданных основных средств, прочих активов	1. Доход от продажи основных средств, прочих активов
4. Прочие расходы	2. Прочие доходы
5. Налог на добавленную стоимость	
быток (1+2<3+4+5)	Прибыль (1+2>3+4+5)

Рисунок 12- Структура счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Рассмотрим порядок формирования финансовых результатов в ООО «ТоргПром».

Например, в январе 2012 г. ООО «ТоргПром» осуществило следующие хозяйственные операции:

Закуплены товары на общую сумму 86500 рублей (в т.ч. НДС 18% - 13195 рублей);

Транспортные расходы по доставке товаров составили 15200 рублей (в т.ч. НДС 18% - 1 556 рублей);

Перечислены с расчётного счёта:

- сумма задолженности перед поставщиком 86500 рублей;
- сумма за услуги доставки 15200 рублей.

Начислена заработная плата работникам - 50000 рублей;

Начислены обязательные социальные платежи на выплаты, производимые в пользу работников – 13000 рублей;

Начислена амортизация по основным средствам – 15000 рублей;

Продано услуг на сумму 190000 рублей (в т.ч. НДС 18%) 28983

В бухгалтерском учёте ООО «ТоргПром» бухгалтер отразил следующие операции:

Дебет счёта 41 «Товары»

Кредит счёта 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками»

- 73305 рублей – приняты к учёту товары, предназначенные для перепродажи;

Дебет счёта 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретённым ценностям»

Кредит счёта 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками»

- 7863 рублей – учтена сумма НДС по приобретённым товарам;

Дебет счёта 15 «Расходы на продажу»

Кредит счёта 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами»

8 644 рублей – учтены транспортные расходы в стоимоститоваров;

Дебет счёта 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретённым ценностям»

Кредит счёта 60 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами»

- 1556 рублей – учтена сумма НДС по транспортным расходам;

Дебет счёта 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счёта 51 «Расчетные счета»

- 86500 рублей – погашена задолженность перед поставщиками за приобретённые товары;

Дебет счёта 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счёта 51 «Расчетные счета»

- 15200 рублей – погашена задолженность за транспортные услуги;

Дебет счёта 90/2«Продажи» субсчет 2 «Себестоимость»

Кредит счёта 41 «Товары»

- 81949 рублей - списаны товары;

Дебет счёта 44 «Расходы на продажу»

Кредит счёта 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда»

- 50000 рублей – начислена заработная плата;

Дебет счёта 44 «Расходы на продажу»

Кредит счёта 69 «Расчёты по социальному страхованию и обеспечению»

- 13000 – начислены взносы во внебюджетные фонды;

Дебет счёта 44 «Расходы на продажу»

Кредит счёта 02 «Амортизация основных средств»

- 15000 начислена амортизация по основным средствам;

Дебет счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

Кредит счёта 90 «Продажи» субсчёт 1 «Выручка»

- 190000 рублей – отражена выручка за услуги;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 3 «НДС»

Кредит счёта 68 «Расчёты по налогам и сборам»

- 28983 рублей – начислен НДС со стоимости проданных услуг;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 2 «Себестоимость»

Кредит счёта 44 «Расходы на продажу»

- 159949 рублей – отражена себестоимость;

Дебет счёта 90 «Продажи» субсчёт 9 «Прибыль (убыток) от продаж»

Кредит счёта 99 «Прибыли и убытки»

- 1568 рублей – отражён финансовый результат (прибыль).

Отчетная прочая прибыль для целей налогообложения увеличивается на сумму прочих убытков и потерь, которые связаны с выбытием и продажей основных средств, и прочих расходов, таких, как потери от уценки производственных запасов, готовой продукции и товаров, убытки от списания дебиторской задолженности; и др.

3 Проведение аудита в ООО «ТоргПром»

3.1 Подготовка и планирование аудита в ООО «ТоргПром»

Рассматриваемая организация является обществом с ограниченной ответственностью, объем выручки которой не превышает 400 млн. руб. в год, а активы предприятия не превышают 60 млн. руб. ООО «ТоргПром» не публикует консолидированную отчетность, таким образом, общество не является объектом обязательного аудита [11].

Руководство организации приняло решение заключить договор с аудиторской организацией ООО «Аудит-сервис» с целью подтверждения достоверности показателей отчетности. Аудит торговых организаций (предприятий) требует особых программ, приемов и методов проведения проверки. В основе рассматриваемой деятельности лежат процессы приобретения, хранения и реализации товаров, поэтому в процессе аудита торговых организаций (предприятий) особое внимание уделяется контролю над сохранностью товаров, информацией о товарообороте и валовом доходе, состоянием товарных запасов и эффективностью их использования.

Аудитор и руководство аудируемого лица должны достичь согласия в отношении условий проведения аудита. Согласованные условия необходимо отразить документально в договоре оказания аудиторских услуг.

Аудитор может использовать в ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица письмо о проведении аудита - документ, направляемый аудитором предполагаемому аудируемому лицу и подписываемый руководством аудируемого лица в случае согласия с основными условиями задания по проведению аудита [20].

После получения предложения от ООО «ТоргПром» на проведение аудиторской проверки аудиторская организация ООО «Аудит-сервис» составила письмо – обязательство о согласии на проведение аудита.

Как было сказано выше, для проведения аудита предприятия необходимо заключить договор с аудиторской организацией ООО «Аудит-

сервис».

В процессе проведения аудиторской проверки устанавливается:

- реальность наличия и существования материально-производственных запасов на предприятии;
- все ли товарные операции, которые должны быть отражены на счетах учета, действительно в них представлены;
- является ли организация собственником всех товаров, т.е. имеются ли на них имущественные права, а суммы, отражены как задолженность;
- правильность оценки материально-производственных запасов в учете и связанных с ними обязательств;
- правильно ли выбраны и применяются принципы учета товарно-материальных ценностей и закреплены ли они в Приказе по учетной политике предприятия.

В качестве информационной базы для аудиторской проверки в Обществе с ограниченной ответственностью «ТоргПром» были использованы:

1. Нормативные документы, касающиеся приема, учета, хранения и отпуска материальных ценностей в ООО «ТоргПром»;
2. Приказ об учетной политике ООО «ТоргПром» от 01.01.2015 года;
3. Первичные документы по оформлению операций с материально-производственными запасами на предприятии;
4. Организационно-правовые документы и материалы предприятия;
5. Бухгалтерская отчетность ООО «ТоргПром» (Приложения А-В).

В процессе проведения аудиторской проверки были использованы следующие законодательные и нормативные документы:

- Налоговый кодекс Российской Федерации;
- Федеральный закон Российской Федерации от 06.12.2016 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

- Федеральный Закон Российской Федерации от 13.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. №34н;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденный приказом Минфина России от 13.06.95 г. № 49;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, утвержденный приказом Минфина России от 23.12.2014 г. № 183н.

При аудиторской проверке были рассмотрены следующие вопросы, касающиеся учета производственных запасов:

- оценка организации учета материальных ценностей;
- организация и порядок ведения складского хозяйства;
- изучение договоров на поставку материальных ценностей;
- проверка соблюдения предприятием налогового законодательства по операциям, связанным с приобретением, выбытием и переоценкой материальных ценностей [6,7].

Аудиторская проверка операций с материально-производственными запасами проводилась в следующей последовательности:

1. Изучение положений учетной политики.
2. Оценка степени надежности системы внутреннего контроля в отношении материально-производственных запасов.
3. Обследование складского хозяйства и состояния складских помещений на территории предприятия.
4. Изучение организации материальной ответственности и отчетности материально ответственных лиц.

5. Анализ состава производственных запасов на отчетную дату.
6. Определение объема выборки и позиции для проведения выборочной инвентаризации на складе.
7. Анализ движения материально-производственных запасов.
8. Проверка оценки материально-производственных запасов в учете.
9. Проверка состояния и организации синтетического и аналитического учета материально-производственных запасов.

Все вышеуказанные задачи были достигнуты путем проведением аудиторской проверки учета материально-производственных запасов в ООО «ТоргПром» в соответствии с разработанной программой.

Разработка общего плана и программы аудита основывается на предварительных данных об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур.

При подготовке общего плана и программы аудита аудиторской организации следует установить приемлемые для нее уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной. Планируя аудиторский риск, аудиторская организация определяет внутрихозяйственный риск бухгалтерской отчетности и риск контроля, которые присущи этой отчетности независимо от аудита экономического субъекта. С учетом установленных рисков и уровня существенности аудиторская организация выявляет значимые для аудита области и планирует необходимые аудиторские процедуры. В процессе аудита могут возникнуть обстоятельства, влияющие на изменение аудиторского риска и уровня существенности, установленные при планировании [50].

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать

правильные экономические решения.

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту, далее, в таблице 4, называемые базовыми показателями бухгалтерской отчетности.

Таблица 5-Определение уровня существенности

Базовые показатели	Значение базового показателя бух.отчетности (руб.)	Доля в %	Значение, принимаемое для нахождения уровня существенности (руб.)
1	2	3	4
Чистая прибыль	1 427 000	5	71 350
Выручка от продажи	15 144 000	2	202 880
Валюта баланса	2 138 000	2	42 760
Собственный капитал	1 996 000	2	39 920
Себестоимость продаж	8 313 000	15	831 300
Единый уровень существенности			237 642

Столбец 4 - значение, принимаемое для нахождения уровня существенности рассчитывается путем нахождения доли (столбец 3) от значения базового показателя (столбец 2).

Единый уровень существенности рассчитывается путем нахождения среднего арифметического значения столбца 4:

$$(71\,350 + 202\,880 + 42\,760 + 39\,920 + 831\,300) / 5 = 237\,642 \text{ руб.}$$

Найдем отклонение от среднего минимального значения:

$$(237\,642 - 39\,920) / 237\,642 * 150\% = 83\%$$

Найдем отклонение от среднего максимального значения:

$$(831\,300 - 237\,642) / 237\,642 * 150\% = 250\%$$

39 920 и 831 300 необходимо исключить из расчета среднего значения, т.к. данные показатели отклоняются от среднего более, чем на 20%.

Найдем новое среднее значение:

$(71\ 350 + 202\ 880 + 42\ 760) / 3 = 155\ 663$ руб. ≈ 156 тыс. руб.

Согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» перед началом аудита аудитор должен изучить деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, явившегося следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и (или) работников аудируемого лица, а также достаточном для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур. Аудитор использует профессиональное суждение для определения требуемого объема знаний о деятельности аудируемого лица и его среде, включая систему внутреннего контроля [21].

Для получения предварительных сведений о состоянии системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля был использован комплекс специально разработанных тестов. Программа тестирования включила вопросы, позволяющие оценить систему бухгалтерского учета в целом, а также установить систему средств контроля за их проведением (например, санкционированность операций, проведение проверок расчетов, осуществление установленного документооборота и другое).

За каждый вопрос можно было набрать 0 баллов, 3 либо 5 баллов.

Максимально возможное количество баллов по данному тесту – 90. ООО «ТоргПром» набрало 69 баллов, что составляет 77% и позволяет оценить уровень внутреннего контроля как средний.

В течение всего периода проверки аудитором ведутся рабочие документы, для документального подтверждения того, что проверка была должным образом спланирована и ежедневно контролировалась.

Согласно положениям стандарта ФПСАД № 2 «Документирование аудита» предусмотрено описание использованных аудиторской организацией

процедур и их результатов. Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита [20].

3.2. Аудит учета товаров и тары в ООО «ТоргПром»

В процессе аудиторской проверки были обследованы склады, кладовые и другие места хранения производственных запасов на предприятии, проверены условия их хранения, состояние противопожарной безопасности складских помещений, оснащенность складов оборудованием, техникой, приборами и правильность их эксплуатации, состояние охраны складских помещений. Результаты проведенной работы занесены в рабочий документ аудитора РД-1.1 «Проверка условий хранения товаров в ООО «ТоргПром».

Таблица 6-Проверка условий хранения товаров в ООО «ТоргПром»

Наименование аудируемого лица	ООО «ТоргПром»	РД – 1.1
Проверяемый период	с 01.01.2015 по 31.12.2015 г.	
ФИО лица, составившего документ	Добролюбов А.Б.	
Дата составления документа	15.02.2012 г.	

Требования, обеспечивающие нормальное функционирование предприятия	Да, полностью	ет	Ча стично
Наличие складов для хранения товаров	v		
Наличие холодильного оборудования для товаров, требующих особых условий хранения	v		
Обеспечение охраны экономического субъекта (ЧОП, кнопка экстренного реагирования, камеры наблюдения)	v		
Обеспечение противопожарной безопасности (обеспечение средствами пожаротушения, соблюдение противопожарной безопасности, наличие ответственного за состояние противопожарной безопасности)	v		

Также в ходе обследования особое внимание было уделено проверке организации материальной ответственности работников, связанных с приемкой, хранением и отпуском материальных ценностей. Одним из условий обеспечения сохранности материалов на предприятии, является разработка и вручение материально-ответственным лицам должностных

инструкций, в которых определены обязанности и права работников, распорядок их работы, порядок приемки и выдачи ценностей, их документального оформления, ведения учета на складах в натуральных измерителях, сроки представления отчетов в бухгалтерию и другие условия. Данные по проверке организации материальной ответственности работников в ООО «ТоргПром» занесены в рабочий документ аудитора РД – 1.2.

Таблица 7 - Проверка организации материальной ответственности работников

Наименование аудируемого лица	ООО «ТоргПром»	РД – 1.2
Проверяемый период	с 01.01.2014 по 31.12.2014 г.	
ФИО лица, составившего документ	Добролюбов А.Б.	
Дата составления документа	15.09.2014 г.	

Требование	Соблюдение требований	Наличие документа по данному вопросу	Комментарии
Полная материальная ответственность лиц, работающих с товарами и кассой	Соблюдается	Договор о полной индивидуальной материальной ответственности	
Распорядок работы	Соблюдается	График работы	
Права и обязанности работников	Соблюдаются	Должностные инструкции отсутствуют	Конфликтные ситуации не возникают
Соблюдение сроков сдачи документов в бухгалтерию	Соблюдаются	График документооборота отсутствует	Все документы своевременно вносятся в бухгалтерию

При осмотре мест хранения производственных запасов по имеющимся у материально ответственных лиц документам было выявлено, что оформление приемки и отпуска материальных ценностей, а также записи в книги и карточки складского учета производятся своевременно. Запасы на предприятии хранятся как в торговом зале, так и на складе, и их инвентаризация проводится одновременно, чтобы исключить возможность переброски запасов с одного склада на другой.

Аудиторской группой было принято решение провести инвентаризацию, с целью выявления расхождений в учетных и фактических

данных. На основе данных учета и инвентаризационных описей были составлены сличительные ведомости. После ее составления была выявлена недостача в размере 173 руб. Материально-ответственное лицо признало себя виновным и написало объяснительную. Выявленная ошибка намного меньше уровня существенности, поэтому данный факт не отражается в аудиторском заключении. Все действия отражены в рабочем документе аудитора РД – 1.3 «Результат выборочной инвентаризации товаров» (Приложение Ж).

Была проверена достоверность записей в регистрах синтетического и аналитического учета (выборочным способом) на основании первичных документов, что оформлено рабочим документом РД – 1.5 (табл. 7).

Таблица 8-Сверка данных аналитического и синтетического учета запасов в ООО «ТоргПром»

Наименование аудируемого лица	ООО «ТоргПром»	РД – 1.5
Проверяемый период	с 01.01.2014 по 31.12.2014 г.	
ФИО лица, составившего документ	Добролюбов А.Б.	
Дата составления документа	15.09.2014 г.	

Счета бухгалтерского учета	Остатки по счетам бухгалтерского учета по данным аналитического учета (руб.)		Сальдо по счетам бухгалтерского учета по данным синтетического учета (руб.)		Отклонения	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Счет 15 «Материалы»	7 356	х	7 356	х	-	х
Счет 41 «Товары»	7 689 354	х	7 689 354	х	-	х

По аналогии проверки полноты отражения оприходования товаров была проведена проверка отражения выбытия товаров на основании сверки первичных документов с данными бухгалтерского учета, что также отражено в рабочем документе РД – 1.6 «Сверка данных первичных документов с данными бухгалтерского учета, в части операций по выбытию товаров за выбранные периоды».

По результатам проведенной аудиторской проверки мнение о достоверности и объективности бухгалтерского учета производственных запасов оформляется аудиторским заключением, перед составлением которого составляется отчет аудитора. Информация, содержащаяся в аудиторском заключении, выражает мнение о достоверности и оценку бухгалтерского учета материально-производственных запасов на данном предприятии, соответствие во всех аспектах нормативным актам, регулирующим ведение бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Аудиторское заключение – это документ с юридическим статусом для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов.

В соответствии с ФСАД 1/2014 (утвержденным Приказом Минфина РФ от 20.05.2014 N 46н) аудиторское заключение должно содержать:

- а) наименование «Аудиторское заключение»;
- б) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);
- в) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;
- г) сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе: наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов;
- д) перечень (состав) бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена, при этом, если аудитору становится известно, что проаудированная бухгалтерская отчетность будет включена в документ, который содержит прочую информацию, например в годовой отчет, аудитор может, если форма представления это позволяет, указать те страницы, на которых будет

представлена проаудированная бухгалтерская отчетность;

е) распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской отчетности между аудируемым лицом и аудитором;

ж) сведения о работе, выполненной аудитором для выражения мнения (объем аудита);

з) мнение аудитора с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности;

и) подпись аудитора;

к) дату аудиторского заключения.

Правило (стандарт) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» содержит требования к порядку представления отчета аудитора руководству экономического субъекта.

Представленная аудиторами информация должна являться одновременно важными для руководства и представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и раскрытием информации в ней.

Данная информация должна включать только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита. Аудитор не обязан в ходе аудита разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом.

Информация должна быть сообщена своевременно. Это дает возможность представителям собственника и руководству аудируемого лица оперативно принимать надлежащие меры.

Аудитор может сообщать надлежащим получателям информацию в устной или письменной форме. Как правило, аудитор предварительно обсуждает с руководством аудируемого лица вопросы аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, за

исключением тех вопросов, которые ставят под сомнение компетентность или порядочность самого руководства.

Аудитор обязан выполнять требования законодательства Российской Федерации и Кодекса этики аудиторов России в отношении конфиденциальности информации, полученной по результатам аудита [20].

Заключение аудитора (независимой аудиторской фирмы) по результатам проверки годовой отчетности является обязательным элементом годовой бухгалтерской отчетности для предприятий, которые подлежат аудиту, а так как ООО «ТоргПром» к таким предприятиям не относится, то аудит может проводиться по желанию его руководства путем приглашения аудитора.

Заключение

В дипломной работе рассмотрены основные особенности бухгалтерского учета товаров на торговых предприятиях, исследован характер и суть учетного процесса таких организаций, из чего был сделан вывод, что бухгалтерский учет на торговом предприятии – важнейшее звено, необходимое для формирования его экономической политики, инструмент бизнеса, один из главных механизмов управления торговым процессом. Он способствует совершенствованию оперативного и долгосрочного планирования, а также формированию информационной базы для анализа имущественного и финансового состояния предприятия.

В первой главе рассмотрены виды торговли в соответствии с законодательством Российской Федерации, изучены особенности учета товаров по российским и зарубежным стандартам (РСБУ и МСФО), выявлены основные особенности бухгалтерской отчетности торговых организаций, исследован порядок их формирования, также дана характеристика контрольной среде предприятий торговли.

Во второй главе определена организационная структура управления ООО «ТоргПром», рассмотрены основные технико-экономические показатели организации в динамике за предшествующие три года. Выявлены особенности отражения операций с товаром и тарой на торговых предприятиях и, в частности, в ООО «ТоргПром». В процессе изучения выяснено, что учет товаров в части розничной торговли ведется по продажным ценам, а в части оптовой торговли – по покупным. Отражение бухгалтерией операций по движению товара не соответствует реальному периоду времени, в котором они происходили, из-за чего оперативное получение какой-либо информации представляется невозможным. Для решения данной проблемы предлагается оперативное ведение бухгалтерии на торговом месте, что значительно уменьшит временной разрыв между отражением операции и её реализацией. Оперативный доступ к бухгалтерской информации, безусловно, является важным аспектом

деятельности общества, что может являться преимуществом среди конкурентов.

В третьей, заключительной главе приведены данные по проведенному аудиту на предприятии, начиная с плана и программы предстоящего аудита, и заканчивая аудиторским заключением.

Большое внимание было уделено изучению документов, регулирующих организацию и порядок ведения учета на данном предприятии. В учетной политике освещены правила бухгалтерского учета, применяемые на данном предприятии. Однако необходимо отметить, что положения данного Приказа требуют доработки и более полного раскрытия отдельных моментов (порядок инвентаризации, порядок оценки активов при поступлении).

Использованная методика проведения аудита и большой объем аудируемых документов не позволили провести аудит производственных запасов сплошным способом. Оценка системы внутреннего контроля дала достаточно высокие результаты. Хотя и полученное значение является средним, оно находится очень близко к верхнему пределу, что позволяет говорить о достаточно высоком уровне внутреннего контроля в организации. Сам аудит также показал достаточно высокий уровень профессиональной подготовки работников бухгалтерии, хорошее знание ими нормативной базы. Оформление документов и порядок учета операций соответствуют требованиям, предъявляемым к ним.

Операции по движению материалов отражаются типичными для этого участка учета проводками и верно отражаются на счетах бухгалтерского учета. Сравнение счетов аналитического и синтетического учета по счетам 15 «Материалы» и 41 «Товары» никаких отклонений не выявило.

В ходе аудита не выявлено существенных ошибок или нарушений, способных повлиять на изменение финансовых результатов деятельности предприятия. Однако имеют место недочеты, которые следует устранить: отсутствие утвержденного графика документооборота (несмотря на

отсутствие определенного графика, документооборот производится своевременно, без существенных задержек), порядка контроля за хозяйственными операциями, должностных инструкций для работников бухгалтерской службы, в т.ч. и ведущих бухгалтерский учет материальных ценностей.

В Обществе с ограниченной ответственностью «ТоргПром» материально-ответственными лицами являются продавцы, которые работают посменно по три человека. Пересменка проводится примерно раз в месяц (25-35 дней), ввремя которой и проводится инвентаризация товаров, причиной которой является смена материально-ответственных лиц.

Такое частое проведение инвентаризации позволяет аудиторам сделать заключение о формировании полной и достоверной информации о материально-производственных запасах в отчетности.

Информационной базой дипломной работы послужили труды отечественных и зарубежных экономистов (М. Сорокина, В.В. Патров, Ю.Ю. Кочинев, И.А. Фельдман, Г.М. Пупко и др.), законодательство РФ, нормативно-правовые акты, бухгалтерская отчетность организации, внутренние документы ООО «ТоргПром».

Одно из предложенных рекомендаций, а именно, внедрение рабочего места бухгалтера непосредственно в торговой точке уже активно осуществляется. Перспектива получения актуальной информации из автоматизированной системы учета показалась очень привлекательной для менеджерского состава организации. В ближайшем будущем планируется составление и утверждение графика документооборота и должностных инструкций работников.

Таким образом, основная цель дипломной работы достигнута и поставленные задачи решены.

Список используемой литературы

1. Налоговый кодекс РФ от 05.08.2000 г. № 117 - ФЗ (в ред. от 28.12.2016 № 475-ФЗ).
2. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 N 197-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 №348-ФЗ).
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» от 06.12.2016г. № 402-ФЗ (в ред. от 23.05.2016 № 149-ФЗ).
4. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности от 30.12.2008г. № 307-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 № 360-ФЗ)
5. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. №14 - ФЗ (в ред. от 03.07.2016 N 343-ФЗ).
6. Инструкция о порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности, утв. Постановление Государственного Комитета статистики РФ от 30.15.97 г. № 71а
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 27.06.2016 N 98н)
8. Постановление Правительства РФ «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» от 06.03.1998г. № 283.
9. Постановление Правительства РФ от 06.06.1998 N 569 «Об утверждении Правил комиссионной торговли непродовольственными товарами»
10. Правило (стандарт) № 12. «Согласование условий проведения аудита» (Постановление Правительства РФ от 23.09.2002г. №696, в ред. от 7.15.2004 года № 532)
11. Правило (стандарт) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его

собственника» (Постановление Правительства РФ от 23.09.2002г. №696)

12. Правило (стандарт) № 8. «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (Постановление Правительства РФ от 23.09.2002г. №696 в ред. от 19.11.2008г. № 863)

13. Приказ Министерства Финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организации» от 02.07.2015г. № 66н (в ред. от 05.15.2016 № 124н).

14. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13.06.1995г. № 49 (в ред. от 08.11.2015 г. № 142н).

15. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» от 13.15.2003г. № 91н .

16. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов»

17. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13.06.1995г. № 49 .

18. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» от 31.15.2000 г. № 94н .

19. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) от 06.15.2008 № 156н .

20. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) от 24.15.2008г. № 116н .

21. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) от 27.11.2006г. № 154н

22. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность» (ПБУ 4/99) от 06.07.1999г. № 43н .

23. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) от 09.06.2001г. № 44н .

24. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) от 30.03.2001г. № 26н .

25. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98) от 25.11.1998г. № 56н .

26. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) от 06.05.1999г. № 32н .

27. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 15/99) от 06.05.1999г. № 33н .

28. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) от 29.04.2008г. № 48н.

29. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2015) от 08.11.2015г. № 143н.

30. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) от 27.12.2007г. № 153н .

31. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) от 06.15.2008г. № 157н .

32. Костюкова И.Н., Луговской Д.В. Признание и оценка товаров в соответствии с российскими и международными стандартами финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2016. N 19. С. 2 - 15.

М: 2008. – С. 12

33. Пономарева Е.А. Анализ платежеспособности и ликвидности предприятия // "Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения", N 16, август 2008.

34. Пути повышения эффективности системы контроля на предприятии Толкачёва А.В., Шаповалов А.А. БГТУ им. В.Г.Шухова Белгород, Россия, IV Международная студенческая электронная научная конференция «Студенческий научный форум» 15 февраля – 31 марта 2012 года

35. Сорокина М. Бухгалтерский учет товаров в розничной торговле // Финансовая газета / Региональный выпуск 2015[г. №24 (761) 11 июня, С. 4 – 5

36. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК – М.: Дело и Сервис, 2014 – 432 с.

37. Астахов В.П. Бухгалтерский учет в торговле – Ростов-на-Дону: Феникс, 2016 – 416 с.

38. Аудит / Под ред. В. Подольского – М.: Академия, 2016 – 352 с.

39.Акимов А.Ю. Малый и средний бизнес: эволюция понятий, рыночная среда, проблемы развития, Москва «Статистика и управление» 2014 год.

40.Алиев Б.Х. Теория и история налогообложения: учеб. пособие / Б.Х. Алиев, А.М. Абдулгалимов, М.Б. Алиев. М.: Вузовский учебник, 2014. Ст. 105.

41. Балашова Е.А. Учет на предприятиях малого бизнеса. Учебное пособие. - Омск: Омский государственный институт сервиса, 2008. – 265 с.
42. Брызгалина А.В Тематический выпуск: Налог на добавленную стоимость: из практики налогового консультирования «Налоги и финансовое право», 2015, N 8) ст.4
43. Дегтярева И.В., Яковлева Т.Н. Институциональные аспекты социально-трудовых отношений: интересы субъектов регулирования // Труды VI Всероссийского симпозиума по экономической теории. Екатеринбург: Институт экономики УрО РАН, 2014. 128 с. Том 1. С. 48 - 50.
44. Добрава М.А. Проблемы налогообложения малого бизнеса / М.А. Дробова // Материалы VIII Международной студенческой электронной научной конференции «Студенческий научный форум». – URL: www.scienceforum.ru (дата обращения: 06.11.2016).
45. Ефремова Т.М. и др. Бухгалтерский учет в схемах и таблицах. Учебное пособие / Т. М. Ефремова, Т.А. Кольцова, О.А. Кузьменко. - М.: КНОРУС, 2014. - 184 с.
46. Громова А.Ю. и др. Оптовая и розничная торговля. Бухучет и налогообложение / А.Ю. Громова, И.Н. Пашкина, Е.А. Рыхлова. – М.: Дашков и Ко, 2016. – 272 с.
47. Завгородний В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в условиях рынка.-2-е изд. К.:Фирма«ДИ-КСИ», 2002.-832с.
48. Кизилев А.Н., Макаренко Е.Н. Учет материально-производственных запасов в коммерческих организациях. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2005. – 251 с.
49. Кочинев Ю.Ю. Аудит организаций различных видов деятельности. Настольная книга аудитора – СПб.: Питер, 2015
50. Лебедева Е.М. Аудит. Практикум. – М.: Академия, 2016 – 176 с.
51. Николаева Г. А., Сергеева Т. С. Бухгалтерский учет в оптовой торговле – М.: А-Приор, 2016 – 256 с.

52. Николаева Г. А., Сергеева Т. С. Бухгалтерский учет в розничной торговле – М.: А-Приор, 2012 – 256 с.
53. Пястолов С.М. Анализ финансово-хозяйственной деятельности – СПб.: Академия, 2016 – 384 с.
54. www.audit-it.ru
55. www.consultant.ru
56. www.finanalysis.ru
57. www.klerk.ru

Приложение А

Данные бухгалтерского баланса за 2013г-2015г.

Наименование статей	Актив			Наименование статей	Пассив		
	2015	2014	2013		2015	2014	2013
Основные средства	50	134	224	Уставный капитал	260	260	260
Запасы	2445	1647	593	Нераспределенная прибыль	3189	1736	550
Дебиторская зад-ть	990	355		Заемные средства(краткосрочные)		152	
Денежные средства	18		6	Кредиторская задолженность	54	40	13
Итого	3503	2136	823	Итого	3503	2136	823

Приложение Б

Данные отчета о финансовых результатах за 2013г.-2015г.

Наименование показателя	2013	2014	2015
Выручка	3312	7262	15144
Себестоимость	(2631)	(5769)	(8313)
Валовая прибыль	681	1493	1831
Коммерческие расходы	(128)	(281)	(347)
Прибыль(убыток) от продаж	553	1212	1484
Прочие расходы	(3)	(46)	(57)
Прибыль(убыток) до налогообложения	550	1166	1427
Чистая прибыль(убыток)	550	1166	1427

Результат выборочной инвентаризации товаров

Наименование аудируемого лица	ООО «ПромТорг»	РД – 1.3
Проверяемый период	с 01.01.2015 по 31.12.2015 г.	
ФИО лица, составившего документ	Добролюбов А.Б.	
Дата составления документа	15.09.2015 г.	

№ п/п	№ по описи	Наименование материала	Ед. изм.	Цена, в руб.	Счет учета	Наличие МПЗ по данным бухгалтерского учета на 17.09.11	Фактическое наличие МПЗ по результатам проверки 17.09.11	Номенклатурный №	Стоимость, руб.	Расхождение между данными по б/у и фактическим наличием
1	2	3	4	5	6	7	8	9	15=5*7	12=7-8
1	2	мука Макфав/с	уп	31	41	1	0	19503	31	-31
2	9	рис золот. Краснодар.	уп	58	41	2	0	120920	116	-116
3	7	Макфа спагетти	уп	26	41	1	0	89456	26	-26
4 ИТОГО	11	Подсол.масло	шт	70	41	2	2	11678	140	0 - 173

Сверка данных первичных документов с данными бухгалтерского учета по приобретению товаров за выбранные периоды

Наименование аудируемого лица	ООО «ПромТорг»	РД – 1.4
Проверяемый период	с 01.01.2015 по 31.12.2015 г.	
ФИО лица, составившего документ	Добролюбов А.Б.	
Дата составления документа	15.09.2015 г.	

По данным бухгалтерского учета						По данным Аудитора			
						Договор		Отклонения	
Дата	Документ	Содержание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	№	дата	Своевременность (дата)	Точность (сумма)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
15.09.15	с/ф №00234 от 15.09.15	Поступление молочной продукции	41.1	60.1	5768	№ 176	от 01.01.15	соответствует	соответствует
17.09.15	Товарно- транспортная накладная № 179 от 17.09.15	Поступление хлебобулочных изделий	41.1	60.1	4285	№ 78	от 08.03.15	соответствует	соответствует
22.09.15	Товарная накладная № 69 от 22.09.15	Поступление соков «Фруктовый сад»	41.1	60.1	12678	№ 143	от 22.09.15	соответствует	соответствует

Сверка данных первичных документов с данными бухгалтерского учета, в части операций по выбытию товаров за выбранные периоды

Наименование аудируемого лица	ООО «ПромТорг»	РД – 1.6
Проверяемый период	с 01.01.2015 по 31.12.2015 г.	
ФИО лица, составившего документ	Добролюбов А.Б.	
Дата составления документа	15.09.2015 г.	

По данным бухгалтерского учета						По данным Аудитора		
						Перечень, № документов	Отклонения	
Дата	Документ	Содержание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.		Своевременность (дата)	Точность (сумма)
1	2	3	4	5	6	8	9	15
21.15.15	Отчет кассира от 21.10.15	Отражена выручка за день	90	41	23654.00	Отчет кассира от 21.15.15, Z-отчет	соответствует	соответствует
26.11.15	Отчет кассира от 26.11.15	Отражена выручка за день	90	41	27896.00	Отчет кассира от 26.11.15, Z-отчет	соответствует	соответствует
28.11.15	Отчет кассира от 28.11.15	Отражена выручка за день	90	41	11114.0	Отчет кассира от 28.11.15, Z-отчет	соответствует	соответствует

Адресат: Директору ООО «ПромТорг»

Аудируемое лицо: Общество с ограниченной ответственностью «Райс»

Место нахождения: 445042, РФ, Самарская область, г. Тольятти, б-р Луначарского, д.

12А

Аудитор: Общество с ограниченной ответственностью «Аудит-сервис»,

Место нахождения: г. Тольятти, ул. Дзержинского, д. 17

Является членом: СРО ВолгаЭнергоСоюз

Номер в реестре СРО: СРО-Э-089

Проверяемый период: с 01.01.15г. по 31.12.15 г.

Основные виды деятельности, осуществляемые предприятием за проверяемый период:

- розничная торговля алкогольными и другими напитками;
- розничная торговля табачными изделиями;
- прочая розничная торговля пищевыми продуктами в специализированных магазинах;
- розничная торговля прочими пищевыми продуктами, не включенными в другие группировки;
- прочая розничная торговля в специализированных магазинах.

Должностные лица, ответственные за составление бухгалтерской отчетности:

Директор – В.Н.Авдеев.

Отчет о результатах аудита.

Был проведен аудит запасов организации в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (разработанные СРО ВолгаЭнергоСоюз). Проведенные аудиторские процедуры включали инвентаризацию, контроль первичных документов и регистров учета, пересчет, проверку документов, аналитические процедуры.

Во время проверки также проанализированы:

- оценка организации учета материальных ценностей;
- организация и порядок ведения складского хозяйства;
- изучение договоров на поставку материальных ценностей;
- проверка соблюдения предприятием налогового законодательства по операциям, связанным с приобретением, выбытием и переоценкой материальных ценностей.

В ходе проверки не были обнаружены факты, свидетельствующие о несоответствии оформления документов законодательству. Вместе с тем, следует обратить внимание на следующие факты, которые хотя и являются нарушениями установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, но в силу своего характера и величины не оказывают существенного влияния на бухгалтерскую отчетность предприятия: отсутствие утвержденного графика документооборота (несмотря на отсутствие определенного графика документооборот производится своевременно, без существенных задержек), порядка контроля за хозяйственными операциями, должностных инструкций работников бухгалтерской службы, в т.ч. и ведущих бухгалтерский учет материальных ценностей.

Продолжение приложения Е

Тем не менее, в качестве мероприятий аудитор порекомендовал следующее:

- разработать должностные инструкции;
- разработать график документооборота предприятия;
- повысить степень надежности системы внутреннего контроля.

Руководитель аудиторской организации:

Добролюбов А.Б.

Руководитель аудиторской проверки:

Добролюбов А.Б.

Дипломная работа выполнена мною самостоятельно.

Использованные в работе материалы и концепции из опубликованной научной литературы и других источников имеют ссылки на них.

Отпечатано в _____ экземплярах.

Библиография составляет _____ наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру «_____» _____ 201 ____ г.

Дата «_____» _____ 201 ____ г.

Студент _____ (К.В.Медведева)