

ЛЕКЦИЯ 5 (часть 2 лекции 4)

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ РЕВИЗИЙ (ПРОВЕРОК)

1. УЧЕТ ЗАТРАТ ПРИ ИЗГОТОВЛЕНИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) В РАМКАХ ПРИНОСЯЩЕЙ ДОХОД ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

При проверках финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений нередко выявляются ошибки, допускаемые бухгалтерами бюджетных и автономных учреждений в формировании себестоимости готовой продукции, работ, услуг, в частности, в отнесении прямых расходов в состав накладных и наоборот. Например, в ходе проверки стоматологической поликлиники было обнаружено, что в косвенные (накладные) затраты включались расходы на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемые сторонними организациями. В соответствии с расшифровкой косвенных затрат, используемых при расчете себестоимости услуг, работы по нанесению защитно-декоративных покрытий на стоматологические протезы включены в косвенные (накладные) затраты. Проверяющие посчитали данный факт нарушением методологии учета, по их мнению, данные расходы являются прямыми. В статье разберемся, какие расходы являются прямыми, какие накладными и как затраты отражаются на счетах бухгалтерского учета.

Согласно нормам п. 138 Инструкции № 157Н учреждение в рамках формирования учетной политики вправе на основании требований законодательства РФ и учредителя устанавливать в составе рабочего плана счетов аналитические коды видов синтетического счета объекта учета. Введение аналитики позволяет производить детализацию затрат по видам выпускаемой продукции (оказываемым услугам, выполняемым работам). Учет операций по формированию себестоимости готовой продукции (работ, услуг), принятию к учету готовой продукции (работ, услуг), в том числе по отражению отклонений фактической себестоимости от плановой (нормативно-плановой) стоимости, а также операций по отнесению сформированной себестоимости затрат, произведенных общехозяйственных расходов, издержек обращения на соответствующие счета финансового результата отражается по счету 109 00 и ведется в Журнале по прочим операциям. Учет затрат учреждения на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг), общехозяйственных расходов, издержек обращения ведется в соответствии с содержанием хозяйственной операции в журнале операций по оплате труда, журнале операций расчетов с поставщиками и подрядчиками, журнале операций расчетов с подотчетными лицами, журнале

операций по выбытию и перемещению материальных активов, журнале по прочим операциям.

Классификация калькуляционных статей затрат

Согласно п. 134 Инструкции № 157н расходы, связанные с изготовлением продукции (выполнением работ, оказанием услуг), подразделяются на прямые и накладные. При оказании (выполнении) одного (единственного) вида услуг (работ) все расходы, непосредственно связанные с этим, относятся к прямым затратам. Например, автономное учреждение (Управление государственной экспертизы) оказывает услугу по проведению государственной экспертизы проектной документации и результатов инженерных изысканий. В этом случае все затраты учреждения, связанные с оказанием данной платной услуги, являются прямыми. Помимо прямых и накладных расходов Инструкция № 157н выделяет еще общехозяйственные расходы и издержки обращения. Представим в таблице 1 характеристику прямых, накладных, общехозяйственных расходов и издержек обращения (п. 134 Инструкции № 157н).

Таблица 1 - Характеристика прямых, накладных, общехозяйственных расходов и издержек обращения

Характеристика вида расходов		Примеры расходов	
Прямые расходы			
Затраты, которые непосредственно связаны с производством (выполнением, оказанием) одного (единственного) вида готовой продукции (работ, услуг)	с	<p>Заработная плата и иные выплаты, произведенные сотрудникам, участвующим в создании единицы услуги, а именно:</p> <ul style="list-style-type: none">- месячный должностной оклад;- районный коэффициент к заработной плате;- выплаты компенсационного характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе доплата работникам, занятым на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда; доплата за работу в местностях с особыми климатическими условиями; работу в условиях, отклоняющихся от нормальных; доплата за совмещение профессий; расширение зон обслуживания; увеличение объема работы или исполнение обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от работы, определенной трудовым договором;- выплаты стимулирующего характера основному персоналу согласно действующим нормативным актам. Страховые взносы исчисляются в порядке, установленном федеральным законодательством. <p>Стоимость материалов, необходимых для изготовления конкретного (единственного) вида продукции. Например, в состав прямых расходов включаются технологически необходимые затраты на медикаменты, перевязочные средства, химические реактивы, одноразовые принадлежности и прочее, на основании внутриучрежденческих стандартов, инструкций по применению лекарственных препаратов и реактивов и других нормативных документов.</p> <p>Расходы на питание больных в стоимости койко-дня также включаются в состав прямых расходов и рассчитываются</p>	

	<p>исходя из нормативного суточного набора продуктов питания по профилям коек на основании нормативных документов с применением цен, действующих на день расчета, но не выше рыночных цен.</p> <p>Амортизация оборудования, непосредственно используемого в процессе производства.</p> <p>Другие расходы учреждения.</p>
Накладные расходы	
Затраты, которые не имеют прямой пропорциональной связи с отдельными видами продукции и включаются в себестоимость при помощи специальных методов	Затраты на содержание и эксплуатацию основных средств, обслуживание производства, командировки, обучение работников, непроизводительные расходы (потери от простоев, порчи материальных ценностей, амортизация зданий, затраты на теплоэлектроэнергию, воду и прочие коммунальные услуги, повышение квалификации сотрудников и др.)
Общехозяйственные расходы	
Расходы, произведенные для целей управления, обслуживания и организации производства	Заработная плата руководителям, заместителям руководителей и другому управленческому персоналу начисления на заработную плату управленческому персоналу и другие аналогичные расходы
Издержки обращения	
Расходы, связанные с процессом доведения до потребителей и продвижения товаров (работ, услуг), выраженные в стоимостной (денежной) форме	Транспортные расходы (расходы на завоз и отправку товаров) расходы на рекламу

Исходя из состава калькуляционных статей учреждение рассчитывает себестоимость готовой продукции, работ, услуг и затем определяет размер взимаемой платы.

Для расчета размера затрат, включаемых в себестоимость готовой продукции, работ, услуг, могут использоваться таблицы 2,3,4

Таблица 2-Расчет расходов по заработной плате

№ п/п	Должность исполнителя	Категория	Время, затраченное на выполнение услуги	Месячный фонд рабочего времени, мин.	Месячный фонд оплаты труда, руб.	Начисления на оплату труда, руб	Всего фонд оплаты труда с начислениями, руб. (графа 6 + графа 7)	Расходы на оплату труда на оказание одной услуги, руб. (графа 8 / графа 5 * графа 4)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Итого расходов по оплате труда на одну услугу								

Таблица 3- Расчет расходов по медикаментам

№ п/п	Наименование медикаментов	Стоимость упаковки, руб.	Кол-во штук (мл, г) в упаковке	Стоимость единицы медикаментов, руб. (графа 3 / графа 4).	Норматив медикаментов на услугу, штук (мл, г).	Сумма расходов по медикаментам на услугу, руб. (графа 5 * графа 6)
1	2	3	4	5	6	7
Итого расходов по медикаментам на услугу						

Таблица 4-Расчет расходов на питание

№ п/п	Наименование продуктов	Норма	Стоимость, руб/кг	Стоимость за норму, руб. (графа 4 / 1000 * графа 3)
1	2	3	4	5
Итого расходов по питанию на койко-день				

Накладные и общехозяйственные расходы, включаемые в себестоимость готовой продукции, работ, услуг, подлежат распределению одним из способов, установленных Инструкцией № 157н.

Способы распределения накладных и общехозяйственных расходов

Пунктами 134 и 135 Инструкции № 157 предусмотрено несколько способов распределения накладных и общехозяйственных расходов. Приведем их в таблице 5

Таблица 5- Способы распределения накладных и общехозяйственных расходов

Способы распределения накладных и общехозяйственных расходов	Пропорционально показателю, характеризующему результаты деятельности учреждения
	Пропорционально прямым затратам: по оплате труда, материальным затратам и др.
	Пропорционально объему выручки от реализации продукции (работ, услуг)

Если учредитель в отношении подведомственного ему учреждения не установил способ распределения накладных и общехозяйственных расходов, то учреждение определяет его самостоятельно и указывает в учетной политике. Выбор базы распределения накладных расходов между объектами калькулирования осуществляется учреждением так, чтобы оптимизировать степень полезности учетных данных для целей управления при допустимом уровне трудоемкости учетных процедур.

2. КОНТРОЛЬ ЗА ПРАВИЛЬНОСТЬЮ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Контроль в признании доходов

В соответствии с п. 1 ст. 248 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль организаций к доходам относятся:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации);
- 2) внереализационные доходы.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с Налоговым кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав). Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета. К типовым ошибкам в признании доходов относятся следующие.

Занижение выручки от реализации. В силу п. 1 ст. 249 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется

исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной форме. В зависимости от выбранного учреждением метода (начисления или кассовый) признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей применения гл. 25 НК РФ в соответствии со ст. 271 или ст. 273 НК РФ (п. 2 ст. 249 НК РФ).

Примером данного нарушения могут служить случаи невключения в доходы дохода в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом, определяемого исходя из рыночных цен, либо предоставление помещений или транспортных средств без взимания арендной платы. Напомним, что доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (включая право пользования имуществом), за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ, признаются внереализационными доходами налогоплательщика и, следовательно, учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций согласно положениям ст. 247 и 248 НК РФ (п. 8 ст. 250 НК РФ). Для целей применения гл. 25 НК РФ имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Получая имущество по договору безвозмездного пользования, учреждение безвозмездно получает право пользования данным имуществом. С учетом изложенного для целей налогообложения прибыли получение имущества в безвозмездное пользование следует рассматривать как безвозмездное получение имущественного права.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 105.3 НК РФ, но не ниже рассчитываемой в соответствии с гл. 25 НК РФ остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Налогоплательщик, получающий по договору в безвозмездное пользование имущество, включает в состав внереализационных доходов доход в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом, определяемый исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества.

Таким образом, при заключении государственным (муниципальным) учреждением договора безвозмездного пользования имуществом учет доходов в целях налогообложения прибыли производится в общем порядке.

Средства, поступающие от арендаторов в возмещение коммунальных услуг, не учитывались казенными учреждениями при

определении налоговой базы ПО налогу на прибыль. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, перечислены в ст. 251 НК РФ. Подпунктом 33.1 п. 1 ст. 251 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств, полученных от оказания казенными учреждениями государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ), а также от исполнения ими иных государственных (муниципальных) функций. В этой связи средства, полученные казенными учреждениями в возмещение коммунальных услуг, не признаются государственной (муниципальной) услугой, а являются деятельностью, приносящей доход, который подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

В состав внереализационных доходов не включались суммы кредиторской задолженности, подлежащей списанию в связи с истечением срока исковой давности. Суммы кредиторской задолженности (обязательств перед кредиторами), списанные в связи с истечением срока исковой давности, учитываются в составе внереализационных доходов (п. 18 ст. 250 НК РФ). Датой признания таких доходов является последний день того отчетного периода, в котором этот срок истекает (п. 4 ст. 271 НК РФ).

В соответствии со ст. 314 ГК РФ, если обязательство предусматривает или позволяет определить день его исполнения или период, в течение которого оно должно быть выполнено, оно подлежит исполнению в этот день или любой момент в пределах данного периода. Отсчет срока исковой давности по таким обязательствам начинается со дня окончания срока их исполнения (ст. 200 ГК РФ).

Исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено. По общему правилу срок исковой давности составляет три года (ст. 196 ГК РФ). Следовательно, если указанный срок истек, учреждению будет отказано в удовлетворении иска. Напомним, что течение срока, установленного периодом времени, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которым определено его начало (ст. 191 ГК РФ).

Несвоевременное отражение в составе внереализационных доходов сумм штрафных санкций. В соответствии с п. 3 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

Суммы штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба учреждения отражают в составе внереализационных доходов в соответствии с условиями договора. В случае если условиями договора не установлен размер штрафных санкций или возмещения убытков, у учреждения не возникает обязанности для начисления внереализационных доходов по этому виду доходов. При взыскании долга в судебном порядке обязанность по начислению этого

внереализационного дохода у налогоплательщика возникает на основании решения суда, вступившего в законную силу (ст. 317 НК РФ).

С учетом вышеизложенного суммы штрафных санкций за нарушение договорных обязательств, истребованные кредитором в судебном порядке, должны учитываться во внереализационных доходах по дате вступления в законную силу решения суда (п. 4, п. 4 ст. 271 НК РФ).

Стоимость излишков материально- производственных запасов и прочего имущества, выявленных учреждением в результате инвентаризации, не учитывалась при определении налоговой базы. Согласно п. 2 ст. 254 НК РФ стоимость материально-производственных запасов, прочего имущества в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, а также при ремонте, модернизации, реконструкции, техническом перевооружении, частичной ликвидации основных средств, определяется как сумма дохода, учтенного налогоплательщиком в порядке, предусмотренном пп. 13 и 20 п. 2 ст. 250 НК РФ. Оценка такого дохода проводится исходя из рыночных цен с учетом положений ст. 105.3 НК РФ. Датой получения такого дохода признается дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета.

Согласно п. 106 Инструкции № 157Н фактическая стоимость материальных запасов, остающихся у учреждения в результате разборки, утилизации (ликвидации) основных средств или иного имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету, а также сумм, уплачиваемых учреждением за доставку материальных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования. Также следует отметить, что стоимость материально-производственных запасов и прочего имущества, полученных при демонтаже (разборке) при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, учитывается в расходах для целей налогообложения прибыли организаций по мере отпуска в производство (с учетом ст. 318 - 319 НК РФ) или по мере реализации (п. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Контроль в признании расходов

Как и в случае с доходами, расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. К типовым ошибкам в признании расходом можно отнести следующие нарушения.

Включение в состав расходов затрат без надлежащего документального подтверждения или отсутствия подтверждения реальности их осуществления. В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль организаций бюджетные учреждения уменьшают полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ). Расходами при знаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст.

265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) учреждением. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ либо обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Включение в состав расходов учреждения затрат на благоустройство прилегающей территории. Согласно п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом в целях применения гл. 25 НК РФ признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 руб.

В соответствии с п. 1 ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями этой статьи и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

При этом согласно п. 4, п. 2 ст. 256 НК РФ объекты внешнего благоустройства не подлежат амортизации. Следовательно, в целях налогообложения прибыли капитальные расходы на их создание (приобретение) не учитываются. Расходы на благоустройство территории текущего характера также не учитываются в целях налогообложения прибыли, поскольку не связаны с деятельностью, направленной на получение дохода, и, следовательно, не удовлетворяют критериям признания расходов, предусмотренным ст. 252 НК РФ (письма Минфина РФ от 27.01.2012 № 03-03-06/1/35, от 18.10.2011 № 03-07-11/278, от 07.07.2009 № 03-03-06/1/443).

По мнению Минфина, под расходами на внешнее благоустройство понимаются расходы, направленные на создание удобного, обустроенного с практической и эстетической точки зрения пространства на территории

организации. Такие расходы непосредственно не относятся к каким-либо производственным зданиям и сооружениям и напрямую не связаны с коммерческой деятельностью организации.

Финансовое ведомство в письме от 07.07.2009 № 03-03-06/1/443 указало, что расходы санатория на озеленение территории могут считаться обоснованными, поскольку напрямую связаны с обеспечением нормальных условий отдыха, то есть деятельности, направленной на получение дохода. При этом при соответствии критериям, предусмотренным ст. 256 НК РФ, указанные затраты должны рассматриваться в качестве амортизируемого имущества. В противном случае данные затраты согласно п. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ необходимо учитывать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Единовременное включение в состав расходов затрат на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объектов основных средств. В соответствии с п. 2 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

Реконструкцией признается переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств, в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Завышение расходов, учитываемых для целей налогообложения, в связи с отсутствием отдельного учета по видам деятельности, как переведенным на уплату ЕНВД, так и облагаемым по общему режиму налогообложения. Согласно п. 7 ст. 346.26 НК РФ государственные (муниципальные) учреждения, осуществляющие наряду с приносящей доход деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, иные виды деятельности, обязаны вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, и деятельности, облагаемой налогами в рамках иных режимов налогообложения. Порядок ведения отдельного учета следует закрепить в

учетной политике учреждения, указав при этом счета и субсчета бухгалтерского учета, на которых будет осуществляться данный учет. В силу п. 10 ст. 274 НК РФ налогоплательщики, применяющие в соответствии с Налоговым кодексом специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам. При этом отдельные расходы в случае невозможности их разделения определяются пропорционально доле доходов организации от деятельности, облагаемой ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может применяться по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в частности, в отношении следующих видов предпринимательской деятельности (п. 2 ст. 346.26 НК РФ):

- оказания бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению";

- оказания ветеринарных услуг;

- розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 м² по каждому объекту организации торговли. Необходимо отметить, что розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью

торгового зала более 150 м² по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого ЕНВД не уплачивается;

- розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты не стационарной торговой сети;

- оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 м² по каждому объекту организации общественного питания. Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 м² по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого ЕНВД не уплачивается;

- оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей.

В составе расходов учитывались выплаты, произведенные в связи с профессиональными праздниками и знаменательными датами, а также в виде сумм материальной помощи, предоставляемой работникам. Согласно ст. 255

НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами. При этом п. 23 ст. 270 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде сумм материальной помощи работникам.

Таким образом, расходы в виде сумм материальной помощи, предоставляемой сотрудникам, не учитываются в расходах для целей налогообложения прибыли организаций.

Кроме того, к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли относятся начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели (п. 2 ст. 255 НК РФ).

Стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты) являются элементами системы оплаты труда в организации.

В силу ст. 135 ТК РФ система оплаты труда, включая размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов), доплат и надбавок компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, системы доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования, устанавливается коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

Согласно положениям ст. 191 ТК РФ работодатель поощряет работников, добросовестно исполняющих трудовые обязанности (объявляет благодарность, выдает премию, награждает ценным подарком, почетной грамотой, представляет к званию лучшего по профессии).

Другие виды поощрений работников за труд определяются коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка, а также уставами и положениями о дисциплине. За особые трудовые заслуги перед обществом и государством работники могут быть представлены к государственным наградам.

Расходы, связанные со стимулирующими выплатами и компенсациями работникам организации, осуществляемые на основании трудового договора, локального нормативного акта (положения о порядке оплаты труда), могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли при условии, что такие расходы соответствуют требованиям ст. 252 НК РФ.

Таким образом, расходы в виде выплат в связи с знаменательными датами, персональными юбилейными датами и иные подобные выплаты не

связаны с производственными результатами работников и не учитываются в составе расходов на оплату труда.

В расходах, уменьшающих налогооблагаемую базу, неправомерно учтены проценты по долговым обязательствам сверх норматива, определяемого с учетом ставки ЦБР. Расходы в виде процентов по договорам кредита (займа) в целях налогообложения прибыли при знаются внереализационными расходами с учетом ограничений, установленных п. 1 ст. 269 НК РФ (п. 2, п. 1 ст. 265 НК РФ). При этом расходом являются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного). Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения указанных ценных бумаг у третьих лиц) и первоначальной доходности, установленной эмитентом (заимодавцем) в условиях эмиссии (выпуска, договора), но не выше фактической.

В соответствии с п. 1 ст. 269 НК РФ в целях определения налогооблагаемой базы под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от вида их оформления.

При этом расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных учреждением по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. Необходимо отметить, что существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения.

В целях выполнения ограничений, установленных ст. 269 НК РФ, под ставкой рефинансирования ЦБР понимается:

- в отношении долговых обязательств, не содержащих условие об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, - ставка рефинансирования ЦБР, действовавшая на дату привлечения денежных средств;

- в отношении прочих долговых обязательств - ставка рефинансирования ЦБР, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

Доходы от реализации имущества, полученного безвозмездно, уменьшались на остаточную стоимость амортизируемого имущества либо на цену приобретения прочего имущества, а также на расходы,

непосредственно связанные с такой реализацией. В соответствии с п. 1 ст. 268 НК РФ при реализации товаров и (или) имущественных прав налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров и (или) имущественных прав, определяемую в следующем порядке:

- при реализации амортизируемого имущества - на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ;

- при реализации прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) - на цену приобретения (создания) этого имущества, а также на сумму расходов, указанных в абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ;

- при реализации имущественных прав (долей, паев) - на цену приобретения данных имущественных прав (долей, паев) и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией;

- при реализации покупных товаров - на стоимость приобретения данных товаров, определяемую в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения.

Кроме того, при реализации указанного имущества и (или) имущественных прав, налогоплательщик также вправе уменьшить доходы от таких операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в частности на расходы по оценке, хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

3.ПРОВЕРКА БАНКОВСКИХ ОПЕРАЦИЙ

Движение бюджетных средств и средств, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, учитываются на лицевых счетах, открытых в территориальных органах Федерального казначейства.

При проверке банковских операций следует руководствоваться следующими законодательными и нормативными документами:

- Бюджетный кодекс Российской Федерации;
- Указания о порядке применения бюджетной классификации;
- Приказ Федерального казначейства от 7 октября 2008 г. № 7н «О порядке открытия и ведения лицевых счетов Федеральным казначейством и его территориальными органами» (далее – приказ №7н).

В процессе проверки необходимо исследовать ряд документов:

- Главная книга;
- Баланс;
- Журнал операций с безналичными денежными средствами;
- Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками;
- Чековые книжки;

– Разрешения на открытие лицевых счетов для учета операций со средствами, полученными от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности;

– Журнал регистрации платежных поручений;

– Первичные документы (выписки банка, платежные поручения, счета, счета-фактуры, договоры поставки, купли-продажи, оказания услуг) и другие документы.

Лицевой счет получателя бюджетных средств – счет, открытый в едином государственном регистре Федерального казначейства для каждого получателя средств федерального бюджета для целевого бюджетного финансирования государственных учреждений, осуществления операций по расходованию бюджетных средств. Лицевые счета в органах Федерального казначейства открываются клиентам, включенным в Реестр получателей средств федерального бюджета. Основанием для открытия получателям средств лицевых счетов для учета операций со средствами, полученными от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, являются генеральные разрешения на открытие лицевых счетов по учету средств, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности.

Банковские операции по каждому счету проверяются сплошным методом по первичным документам, бухгалтерским записям, выпискам банка. Проверке подлежат следующие первичные документы: договоры на расчетно-кассовое обслуживание с банком, выписки по лицевым счетам, платежные поручения, мемориальные ордера, платежные требования – поручения и другие.

Аналитический учет банковских операций осуществлялся в Журнале операций с безналичными денежными средствами на основании документов, приложенных к выпискам отдельно по каждому открытому счету.

Заключение получателем средств бюджета договоров (соглашений, контрактов) на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) с поставщиками товаров, исполнителями работ и услуг является принятием денежных обязательств за счет средств бюджета.

Объем прав получателя средств на принятие и оплату им в финансовом году денежных обязательств за счет средств бюджета является лимитом бюджетных обязательств.

Информация о размере бюджетных обязательств, которыми воспользовалось бюджетное учреждение, отражается на счете бюджетного учета 030405000 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов».

По кредиту этого счета отражают суммы списанных средств в оплату заключенных учреждением договоров (контрактов) на поставку товаров (работ, услуг).

Например, оплачены услуги по содержанию имущества: Дебет счета бюджетного учета 030208830 «Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг по содержанию

имущества», Кредит счета 030405225 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по оплате услуг по содержанию имущества». Оплачены коммунальные услуги: Дебет счета 030206830 «Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате коммунальных услуг», Кредит счета 030405223 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов, по оплате коммунальных услуг».

Последние три знака счета 030405000 «Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов» означают код Классификации операций сектора государственного управления, например, код 223 «Коммунальные услуги», код 225 «Услуги по содержанию имущества».

В конце года счет закрывается. Суммы перечисленных средств в оплату заключенных учреждением договоров (контрактов) на поставку товаров (работ, услуг) списывают на счет 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов».

Аналогично ведется учет расчетов по предпринимательской и иной приносящей доход деятельности на счете 020101000 «Денежные средства учреждения на банковских счетах».

В ходе проверки операций по текущим счетам в банках проверяются соответствие сумм платежных документов данным Журнала операций с безналичными денежными средствами в разрезе открытых счетов; соответствие данных Журнала операций с безналичными денежными средствами за каждый месяц данным по Главной книге. Сопоставляются обороты по кредиту субсчетов средств учреждений с оборотами по дебету корреспондирующих счетов по данным Главной книги, сальдо по субсчетам средств учреждения в Главной книге на начало и конец отчетного периода с соответствующими строками Баланса (ф. 0503130). Кроме того, в платежном поручении проверяется соответствие назначения платежа корреспонденции и плану счетов.

В процессе проверки сверяются даты и суммы остатков последнего дня предыдущих выписок с датами и суммами первого дня последующих выписок, и таким образом проверяют наличие всех выписок за период и отсутствие пропусков в операциях на расчетном счете. Такую процедуру необходимо выполнить по каждому открытому расчетному счету, при этом установить причину и целесообразность перечисления денежных средств проверяемой организации с одного расчетного счета на другой.

Выписки вместе с платежными документами должны быть подобраны в хронологической последовательности, отдельно по каждому открытому счету. В ходе проверки следует проверить наличие оправдательных документов к выпискам банка (копий платежных поручений, платежных требований и др.) по каждой строке выписок банка.

Платежное поручение – платежный документ, оформленный в соответствии с нормативными документами Банка России и Министерства финансов Российской Федерации на осуществление кассового расхода

учреждения. Платежное поручение составляется на бланке. Банк не принимает платежные поручения и чеки при отсутствии каких-либо реквизитов, поэтому основное внимание необходимо направить на определение обоснованности и законности выставленных или полученных платежных поручений.

Следует проверить соблюдение установленного порядка хранения чековых книжек, выписок чеков и получения по ним денежных средств, соблюдение нумерации использованных чеков, соответствие записей в выписках банка записям в корешках чековых книжек, наличие испорченных и неиспользованных чеков, полноту и своевременность оприходования денежных средств в кассу (отсутствие расхождения между суммами и датами выдачи наличности по выпискам банка и поступлением их в кассу).

Целью проверки расчетов является установление законности произведенных операций. Необходимо проверить наличие договоров, счетов и других документов, указанных в реквизите платежного поручения «Назначение платежа». Наличие случаев неправомерного перечисления средств сторонним организациям по бестоварным счетам, на оказание финансовой помощи и другие цели, не предусмотренные финансированием из федерального бюджета при отсутствии оправдательных документов (актов выполненных работ, заключенных договоров, выставленных счетов). Наличие в договорах необходимых условий, цены, соблюдение в договорах сроков оплат. Следует обратить внимание на перечисление средств в рамках заключенных договоров третьим лицам – основание для перечисления денежных средств. Если данные факты вызывают сомнения в достоверности произведенных расходов, проводятся встречные проверки в организациях. Кроме того, следует обратить внимание на полноту оприходования оплаченных материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг.

Особое внимание следует обратить на правильность отнесения произведенных расходов на соответствующие предметные статьи и подстатьи бюджетной классификации расходов бюджетов Российской Федерации в соответствии с Указаниями о порядке применения бюджетной классификации.

В процессе проверки необходимо выяснить, имело ли место перечисление бюджетных средств на депозитные счета в коммерческие банки и на оказание помощи коммерческим структурам.

При проверке валютных средств следует установить законность их поступления и расходования, а также правильность отражения в учете курсовой разницы.