



Ю. Ю. Кочинев

Аудит организаций

различных видов деятельности

— НАСТОЛЬНАЯ КНИГА АУДИТОРА —

- Производство, торговля, строительство, транспорт, туризм, общепит и другие виды
- Проблемные вопросы учета, налогообложения, хозяйственного права
- Рекомендации аудитору, бухгалтеру, финансовому менеджеру

Юрий Юрьевич Кочинев
Аудит организаций различных
видов деятельности.
Настольная книга аудитора

Текст предоставлен правообладателем

http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=422082

*Аудит организаций различных видов деятельности: Настольная книга аудитора.: Питер; СПб.; 2010
ISBN 978-5-49807-395-8*

Аннотация

В книге рассмотрены особенности осуществления аудита организаций различных видов деятельности: производственных и торговых организаций, лизинговых компаний, строительных организаций, организаций общественного питания, гостиниц, турфирм, образовательных учреждений, издательств, аптек, ломбардов, частных охранных предприятий, сервис-центров, букмекерских контор. Проанализированы проблемные ситуации и спорные вопросы, возникающие в ходе аудиторских проверок, и даны практические рекомендации аудиторам.

Предназначена для аудиторов, бухгалтеров, студентов и аспирантов экономических вузов, а также для тех, кто готовится к сдаче квалификационного экзамена на аттестат аудитора, проходит повышение квалификации. Книга также будет

полезна преподавателям вузов, осуществляющим подготовку специалистов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Содержание

Введение	5
1. Организация по производству продукции	8
2. Организация оптовой и розничной торговли	40
3. Организация автомобильного транспорта	84
Конец ознакомительного фрагмента.	124

Юрий Юрьевич Кочинев

Аудит организаций

различных видов

деятельности: Настольная

книга аудитора

Введение

В современной литературе по аудиту достаточно подробно рассмотрены вопросы общего аудита всех участков учета организаций, начиная с учета основных средств и заканчивая формированием финансового результата и расчетов с учредителями.

Вместе с тем организации многих видов деятельности имеют присущую только им специфику оформления и отражения в учете хозяйственных операций, их налогообложения. Даже в организациях такого традиционного вида деятельности, как производство продукции, у аудитора нередко возникают вопросы, как правило, не рассматриваемые в традиционных курсах аудита, например достаточно ли экономически обоснован порядок ведения раздельного учета рас-

ходов при производстве облагаемой и не облагаемой НДС продукции, при реализации продукции внутри России и на экспорт. А в такой организации, как, например, заказчик-застройщик, практически все операции требуют от аудитора тщательного анализа, так как действующие законодательные и нормативные акты не дают однозначного ответа даже на такой очевидный вопрос: на каком счете следует учитывать средства, полученные от инвесторов или участников долевого строительства.

В предлагаемой вашему вниманию книге проанализированы требующие от аудитора особого внимания вопросы, возникающие при аудиторских проверках организаций таких видов деятельности, как:

- производство продукции;
- оптовая и розничная торговля;
- транспортные услуги;
- лизинг;
- строительство (заказчик-застройщик);
- строительство (подрядчик);
- общественное питание (кафе, рестораны, бары, столовые);
- гостиничный бизнес;
- туристические услуги;
- образовательные услуги;
- научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;

- издательская деятельность;
- аптечный бизнес;
- услуги ломбарда;
- охранный бизнес;
- оказание бытовых услуг населению;
- продажа ювелирных изделий;
- игровой бизнес,

и даны подробные рекомендации, помогающие аудитору обоснованно сформировать свое мнение при проверке перечисленных организаций.

1. Организация по производству продукции

Производство продукции является традиционным видом деятельности, и аудит производственных организаций достаточно подробно рассмотрен в ряде литературных источников. Вместе с тем, как показывает практика, любому производству присущи некоторые особенности, которые и определяют специфику аудита этого вида деятельности.

В частности, при проверке производственной организации аудитор должен обратить внимание на следующие моменты:

- наличие и состояние материально-производственных запасов;
- учет затрат и калькулирование себестоимости продукции;
- оценка незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете;
- учет технологических потерь при производстве и транспортировке;
- учет брака в производстве;
- соблюдение требований трудового законодательства при работе в особых условиях;
- соблюдение требований к работодателям, установлен-

ных Законом «О занятости населения в РФ»;

- раздельный учет сумм НДС при производстве продукции, облагаемой и не облагаемой НДС;
- раздельный учет сумм НДС при производстве продукции, реализуемой внутри России, и на экспорт.

Рассмотрим эти вопросы.

Наличие и состояние материально производственных запасов.

В организациях по производству продукции сумма материально-производственных запасов, как правило, является существенной в составе активов баланса. Особенности аудиторской проверки материально производственных запасов при их существенности установлены Федеральным аудиторским стандартом № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях». В Стандарте, в частности, сформулированы следующие требования:

- если величина материально-производственных запасов существенна для бухгалтерской отчетности, то аудитор должен присутствовать при инвентаризации для получения документов их наличия и состояния;
- если аудитор (в силу непредвиденных обстоятельств) не может присутствовать при инвентаризации, то он должен самостоятельно осуществить выборочную инвентаризацию в другие сроки;
- если место нахождения и характер материально-производственных запасов не позволяют аудитору присутствовать

при инвентаризации либо осуществить ее самостоятельно, то он должен получить аудиторские доказательства наличия и состояния материально-производственных запасов путем применения альтернативных процедур (например, проверкой информации о выбытии запасов, приобретенных до проведения инвентаризации);

- если материально-производственные запасы находятся у третьей стороны (хранителя, агента, переработчика), то аудитор должен направить этой стороне запрос для получения подтверждения относительно наличия и состояния запасов.

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции.

Порядок калькулирования себестоимости продукции в производственных организациях нормативно не установлен. Поэтому организация вправе, опираясь на общие нормативные документы бухгалтерского учета, выбрать метод учета затрат и калькулирования себестоимости выпускаемой продукции, наиболее приемлемый для используемого на предприятии технологического процесса, и закрепить его в учетной политике.

В настоящее время в практике бухгалтерского учета используются следующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости при производстве продукции:

- поперечный;
- по процессному (простому);

- позаказный;
- нормативного регулирования (standard costs);
- прямых затрат (direct costing).

В управленческом учете для калькулирования себестоимости используют также:

- метод центров ответственности;
- ABC-метод.

Попередельный метод заключается в том, что затраты на весь цикл производства, от обработки исходного сырья до выпуска конечного продукта, учитываются и калькулируются в каждом цехе (переделе, фазе, стадии), включая, как правило, себестоимость полуфабрикатов, изготовленных в предыдущем цехе. Таким образом, себестоимость продукции каждого последующего цеха складывается из произведенных им затрат и себестоимости полуфабрикатов, полученных из смежных цехов.

При простом (попроцессном) методе затраты учитываются и калькулируются на полный выпуск продукции. На большинстве предприятий, применяющих этот метод, незавершенное производство отсутствует или имеет очень ограниченную величину, поэтому себестоимость единицы продукции определяется простым делением затрат на весь объем в натуральных или условно-натуральных показателях. Затраты часто учитываются по отдельным стадиям (фазам) общего технологического процесса, что и дало название данному методу.

Основным объектом учета при позаказном методе служит отдельный производственный заказ, открытый на предварительно установленное количество изделий. Их фактическая себестоимость выявляется после выполнения данного заказа. Поэтому для ежемесячного определения фактической себестоимости продукции производственные заказы должны быть ограничены программой, рассчитанной на такое количество единиц изделий, которое намечается выпустить в течение месяца. При изготовлении крупных изделий с длительным технологическим циклом производства заказы обычно открываются не на полное изделие, а на отдельные его агрегаты и узлы, представляющие собой законченные конструкции.

При методе нормативного калькулирования себестоимости продукции на коммерческом предприятии научно-практическим способом устанавливаются нормы затрат на элементарные операции, переделы, хозяйственные действия, отдельные детали, сборочные единицы и т. п. Бухгалтерский учет производится по утвержденным нормативам, которые являются предельными. Отклонения от них фиксируются, а причины превышения норм специально разбираются.

Метод прямых затрат заключается в том, что в совокупности расходов выделяются три вида затрат: прямые, косвенные и комплексные. Прямые затраты, т. е. те, которые непосредственно соотносятся с конкретными видами продукции (работ, услуг), закладываются в основу нижней границы це-

ны. Косвенные (накладные) и комплексные расходы не распределяются по видам продукции (работ, услуг), а списываются в полном объеме на реализацию продукции (работ, услуг).

При использовании метода центров ответственности в технологической структуре предприятия выделяют крупные подразделения, руководители которых несут персональную ответственность за такие экономические факторы этих подразделений, как общая сумма затрат, объем поступившей выручки, величина полученной прибыли, размер освоенных инвестиций. При этом учет затрат осуществляется по выделенным центрам ответственности.

АВС-метод заключается в том, что на коммерческом предприятии собираются затраты по крупным производственным, технологическим и управленческим функциям и действиям. Например, по таким направлениям хозяйственной деятельности, как хранение товарно-материальных ценностей; производство и сбыт продукции (работ, услуг); лабораторные и экспериментальные работы; натурные испытания изготовленных изделий; выпуск опытных образцов продукции; контроль качества и сертификация продукции (работ, услуг); содержание аппарата управления; информационное обеспечение персонала; эксплуатация и обслуживание вычислительной техники.

Все упомянутые методы обладают как определенными преимуществами, так и недостатками. Средние и малые ком-

мерческие фирмы при их выборе обычно руководствуются критерием «эффективность – стоимость», т. е. сопоставляют расходы на их внедрение с ожидаемой выгодой. Крупные предприятия, как правило, применяют их в различных комбинациях.

Аудитор должен убедиться в том, что учетная политика организации предусматривает конкретный способ калькулирования себестоимости, и что выбранный способ последовательно применяется на практике.

Оценка незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете. Несмотря на то что незавершенное производство является самостоятельным объектом учета и отражается отдельной статьей в бухгалтерской отчетности, стандарта по бухгалтерскому учету этого вида активов нет. В бухгалтерской отчетности незавершенное производство относится к группе статей «Запасы», однако в п. 4 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утв. Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н) прямо указано, что этот стандарт не применяется в отношении активов, характеризующихся как незавершенное производство.

Определение незавершенного производства для целей бухгалтерского учета дано в п. 63 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н. В соответствии с указанным документом к незавершенному производству относится продукция (работы), не прошедшая всех

стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

Упомянутое Положение устанавливает, что незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство, как правило, отражается в бухгалтерском учете по фактически произведенным затратам.

В производственных организациях с серийным и массовым производством разнообразной и сложной продукции незавершенное производство, как правило, оценивается по нормативной (плановой) себестоимости с учетом изменения индекса цен.

При этом объем незавершенного производства на практике определяется, как правило, одним из следующих методов:

- фактическим взвешиванием;
- штучным учетом;
- объемным измерением;
- условным пересчетом;
- по данным партионного учета.

Для уточнения учетных данных о незавершенном произ-

водстве в установленные сроки обычно производится инвентаризация незавершенного производства.

Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цеху, участку, отделению) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам – с указанием объема работ.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья, в описях, а также в сличительных ведомостях приводятся два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Поскольку указанное выше Положение по ведению бухгалтерского учета предполагает возможность выбора оценки незавершенного производства, то порядок его определения и соответственно выбранный метод должны быть закреплены в учетной политике.

Аудитор должен убедиться в том, что выбранный способ оценки НЗП закреплён в учетной политике для целей бухгалтерского учета и что организация его последовательно применяет.

Что же касается оценки НЗП в налоговом учете, то аудитор должен убедиться в следующем:

- организацией в учетной политике для целей налогового учета определен перечень прямых расходов (ст. 318 НК РФ);
- распределение прямых расходов между НЗП и готовой продукцией осуществляется организацией в соответствии со ст. 319 НК РФ.

Что касается перечня прямых расходов, то следует отметить, что примерный список их приведен в п. 1 ст. 318 НК РФ и некоторые налогоплательщики при определении состава прямых расходов руководствуются только указанным списком. В частности, это организации с длительным производственным циклом (строительные предприятия) и со значительной долей незавершенного производства в структуре оборотного капитала (см. Письмо Минфина РФ от 02.03.2006 г. № 0303-04/1/176). Однако организация вправе утвердить особый перечень прямых расходов в налоговом учете без привязки к составу затрат в бухучете и предлагаемому в ст. 318 НК РФ списку расходов (см. письма Минфина РФ от 26.01.2006 г. № 03-03-04/1/60 и от 28.03.2007 г. № 03-03-06/1/182).

Прямые расходы, осуществленные за текущий месяц, должны быть распределены по видам выпускаемой продукции. В случае если невозможно отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции, организация в своей учетной по-

литике для целей налогообложения самостоятельно должна определить механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей (ст. 319 НК РФ, п. 1, абз. 5). Базой для подобного распределения могут быть прямые расходы, непосредственно относящиеся к конкретным видам продукции, либо натуральные показатели (количество израсходованного однородного сырья на различные виды продукции, количество человеко-часов, потраченных на изготовление продукции). После выполнения этой процедуры в организации должны быть сформированы налоговые регистры прямых расходов отдельно для каждого вида продукции.

Порядок распределения в налоговом учете прямых расходов на НЗП и готовую продукцию по каждому виду изделия организация должна установить самостоятельно, закрепив этот порядок в учетной политике для целей налогообложения и применяя не менее двух налоговых периодов (п. 1 ст. 319 НК РФ). Прямые расходы могут быть распределены:

- пропорционально количеству или стоимости сырья и материалов в НЗП и готовой продукции;
- пропорционально другим натуральным или стоимостным показателям (например, по человеко-часам);
- по соотношению плановой (нормативной) стоимости НЗП и плановой стоимости затрат текущего периода;
- по фактическим затратам (при единичном производстве

продукции);

- любым другим экономически обоснованным способом.

Механизмы распределения прямых расходов между НЗП и готовыми изделиями по разным видам продукции могут различаться.

Если организация изготавливает определенный вид продукции в течение нескольких производственных фаз, прямые расходы, как правило, распределяют на каждой фазе отдельно. При этом прямые расходы каждой фазы распределяются между незавершенным производством данной фазы и полуфабрикатами, передаваемыми в следующий цех. Стоимость поступивших в цех полуфабрикатов собственного производства включается в состав прямых расходов, подлежащих распределению на данной фазе производства. На последней фазе прямые расходы разделяются между НЗП данной фазы и выпущенной из производства готовой продукцией.

Организации с материалоемкими производствами, в которых себестоимость продукции складывается в основном из материальных затрат, чаще всего рассчитывают прямые расходы на незавершенное производство пропорционально количеству оставшегося в производственных цехах сырья, которое составляет материальную основу изделия и в результате последовательной технологической обработки превращается в готовую продукцию. В этом случае определяется количество сырья, списанного в течение месяца на произ-

водство различных видов продукции (п. 1 ст. 319 НК РФ), а затем в результате проведения инвентаризации в производственных цехах выявляется количество оставшегося на последний день месяца сырья, уже подвергнувшегося обработке. Количество остатков сырья подсчитывается по каждому виду продукции отдельно. Далее по каждому виду продукции определяется коэффициент незавершенного производства как отношение количества сырья в НЗП на конец месяца к сумме количества сырья, списанного в производство в текущем месяце, и количество сырья в НЗП на начало месяца (за вычетом количества сырья, списанного в качестве технологических потерь). С помощью полученных коэффициентов может быть рассчитана сумма прямых расходов, приходящихся на НЗП и готовую продукцию, по каждому виду продукции обособленно.

Если организация не имеет возможности проводить ежемесячную инвентаризацию и подсчитывать остатки сырья в НЗП в натуральном выражении, то в этом случае количество сырья в выпущенной из производства готовой продукции может быть оценено с помощью плановых показателей (например, установленных в организации нормативов расхода сырья на единицу изделия).

Нередко на практике материальную основу изготавливаемой продукции составляют несколько видов переработанного сырья и их натуральные измерители могут быть несопоставимы.

В подобной ситуации можно выбрать один вид сырья, являющийся главным компонентом выпускаемого изделия, и оценивать НЗП исходя из остатков этого вида сырья в производстве. Если выделить один компонент нельзя, организация вправе использовать любой другой способ оценки НЗП по остаткам сырья. Например, распределять прямые расходы пропорционально стоимости (а не количеству) нескольких видов сырья либо исходя из доли переработанного сырья в готовой продукции.

Следует отметить, что распределение прямых расходов исходя из использованных материальных ресурсов приемлемо не для всех видов производственной деятельности. Существуют производства, в которых основную часть себестоимости продукции составляют затраты на рабочую силу (трудоемкие производства), на амортизацию промышленного оборудования (фондоемкие производства), энергию (энергоемкие отрасли). В этом случае экономически обоснованным является распределение прямых расходов пропорционально показателям, связанным с тем видом ресурсов, который составляет большую часть себестоимости выпускаемых изделий. Организация с трудоемким производством может разделять прямые расходы:

- исходя из количества фактически отработанных человеко-часов, приходящихся на НЗП, в общей сумме отработанного за месяц времени;
- используя плановые показатели затрат на рабочую силу

(нормо-часы);

- пропорционально расходам на оплату труда, приходящимся на НЗП и готовую продукцию.

Возможна оценка НЗП и комбинированным способом, когда прямые расходы распределяются пропорционально стоимости нескольких видов ресурсов в НЗП (в частности, сумме расходов на сырье и зарплате производственных рабочих с начисленным на нее ЕСН).

Для организаций, выпускающих крупные партии продукции, производственный цикл которых состоит из множества повторяющихся технологических операций, применение методов распределения пропорционально какому-либо виду ресурсов на каждой фазе производственного цикла требует существенных временных и трудовых затрат. В подобном случае целесообразно использовать нормативный метод, когда стоимость НЗП и готовой продукции рассчитывается только по виду продукции, а не по фазам производственного цикла (при условии, что промежуточная продукция не реализуется на сторону, иначе необходимо распределять прямые расходы и на промежуточную продукцию). Безусловно, нормативный метод применяется только при наличии в организации установленных нормативов ресурсов, используемых при производстве продукции, и их нормативных цен. В этом случае сначала рассчитывается нормативная себестоимость выпущенной готовой продукции и нормативная себестоимость продукции, не законченной производ-

ством. Затем определяется соотношение фактически произведенных за месяц прямых расходов и сметной стоимости продукции за месяц. С помощью полученного коэффициента вычисляется величина прямых расходов, приходящихся на НЗП и готовую продукцию.

Учет технологических потерь при производстве и транспортировке.

Налоговый кодекс РФ определяет технологические потери как потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла (процесса транспортировки), а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья (ст. 254 НК РФ, п. 7, подп. 3).

Согласно Письму Минфина РФ от 01.11.2005 г. № 03-03-04/328, технологические потери в налоговом учете подлежат списанию на расходы, уменьшающие облагаемую прибыль, в пределах нормативов, которые могут устанавливаться либо отраслевыми нормативными актами, либо внутренними документами организации (технологическими картами, сметами технологического процесса, иными аналогичными документами).

Составление карт технологического процесса, маршрутных и материальных карт, ведомостей оснастки, других технологических документов, согласно Единому квалификационному справочнику должностей руководителей, специалистов и служащих (Постановление Минтруда РФ от

09.02.2004 г. № 9), является должностной обязанностью технолога организации. Утверждаются эти документы уполномоченным лицом организации (главным технологом, главным инженером). Нормативы технологических потерь, принятые на основании технологической документации, должны быть утверждены руководителем организации.

Аудитор должен убедиться в наличии указанной технологической документации и утвержденных нормативов технологических потерь.

Сверхнормативные технологические потери, по мнению Минфина РФ (письма от 27.03.2006 г. № 03-03-04/1/289, от 17.05.2006 г. № 0303-04/1/452), не должны уменьшать облагаемую прибыль, поскольку не являются экономически оправданными.

Если же превышение вызвано постоянно действующей причиной (например, поставка сырья более низкого качества или износ оборудования), то это обстоятельство должно быть документально подтверждено (например, заключением комиссии). На основании данного документа организации следует разработать новый норматив, учитывающий указанные выше технологические особенности. В этом случае, по мнению Минфина РФ, технологические потери могут быть признаны экономически оправданными (Письмо Минфина РФ от 27.03.2006 г. № 03-03-04/1/289).

Учет брака в производстве. Брак имеет место в каждой организации, осуществляющей производство продук-

ции. Браком считается продукция, полуфабрикат (узел, деталь), работа, которые по качеству не соответствуют стандартам либо техническим условиям.

Прежде всего аудитор должен убедиться в документальном оформлении брака. Унифицированной формы первичного документа, содержащего информацию о браке, нет. Поэтому в каждой производственной организации форма подобного документа должна быть установлена учетной политикой. По сложившейся практике таким документом является акт о браке. Кроме обязательных реквизитов, предусмотренных Федеральным законом от 21.11.1996 г. № 129-РФ «О бухгалтерском учете» (наименование документа, дата и т. д.), в акте должна быть приведена такая информация, как причина брака и его исправимость.

Дальнейшее отражение операции по списанию брака зависит от следующих причин:

- стадия обнаружения брака (внутренний брак, внешний брак). Внутренним считается брак, выявленный до сдачи продукции (работ) покупателю (заказчику). Внешним – брак, выявленный после сдачи продукции (работ) в процессе эксплуатации;
- исправимость. Брак может быть исправимый и неисправимый;
- причина возникновения. Брак возможен по вине стороннего лица (например, поставщика некачественного сырья), по вине работника, вследствие технических либо технологи-

ческих причин (например, сбоя оборудования).

Аудитор должен убедиться в правильности формирования затрат по выявленному браку (дебет счета 28) и в обоснованности списания сумм, относимых на уменьшение брака. В частности, аудитор должен убедиться в том, что при установлении виновных лиц стоимость брака списана на расчеты с последними.

Соблюдение требований трудового законодательства при работе в особых условиях. В отношении труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными, опасными и иными особыми условиями труда, Трудовой кодекс РФ устанавливает следующее:

- оплата труда работников в указанных условиях должна осуществляться в повышенном размере: надбавки либо доплаты к окладам, тарифным ставкам (ст. 147 ТК РФ);
- работникам, занятым на работах в указанных условиях, должна выплачиваться компенсация (ст. 219 ТК РФ);
- продолжительность рабочего времени работников, занятых на работах с вредными или опасными условиями труда, сокращается не менее чем на 4 часа в неделю (ст. 92 ТК РФ); работникам, занятым на работах с вредными или опасными условиями труда, должен предоставляться ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск (ст. 117 ТК РФ). Список производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых дает право на дополнительный отпуск и сокращенный рабочий день, установлен

Постановлением Госкомтруда СССР и Президиума ВЦСПС от 25.10.1974 г. № 298/П-22. Постановлением Правительства РФ от 20.11.2008 г. № 870 установлены минимальные размеры компенсаций сотрудникам, занятым на тяжелых работах или работах с особыми условиями труда. В Постановлении предусмотрены три вида компенсаций: сокращенная продолжительность рабочего времени (не более 36 часов в неделю), ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск (не менее 7 календарных дней) и повышение оплаты труда как минимум на 4 % от оклада, установленного для работы в нормальных условиях. Соответствие условий труда указанным в Постановлении необходимо определять по результатам аттестации рабочих мест;

- на работах с вредными условиями труда работники должны получать бесплатно по установленным нормам молоко (либо другие равноценные пищевые продукты), а при особо вредных условиях – лечебно-профилактическое питание (ст. 222 ТК РФ). Перечень вредных производственных факторов, при воздействии которых в профилактических целях рекомендуется употребление молока или других равноценных пищевых продуктов установлен Приказом Минздрава РФ от 28.03.2003 г. № 126. Перечень производств, профессий и должностей, работа в которых дает право на бесплатное получение лечебно-профилактического питания в связи с особо вредными условиями труда, установлен Постановлением Минтруда РФ от 31.03.2003 г. № 14;

- на работах с вредными или опасными условиями труда, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением, работники должны бесплатно получать по установленным нормам специальную одежду, специальную обувь, средства индивидуальной защиты, смывающие и обезвреживающие вещества (ст. 221 ТК РФ). Перечни работ с условиями труда, при которых работники должны получать специальную одежду, специальную обувь, средства индивидуальной защиты, а также нормы их выдачи установлены рядом постановлений Минтруда РФ и приказов Минздравсоцразвития РФ (в частности, типовые нормы выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты работникам сквозных профессий и должностей всех отраслей экономики, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением, установлены Приказом Минздравсоцразвития РФ от 01.10.2008 г. № 541н). Перечень работ с условиями труда, при которых работники должны получать смывающие и обезвреживающие вещества, установлен Постановлением Минтруда РФ от 04.07.2003 г. № 45;

- работники, занятые на тяжелых работах и на работах с вредными и (или) опасными условиями труда (в том числе на подземных работах), должны проходить обязательные предварительные (при поступлении на работу) и периодические

(для лиц в возрасте до 21 года – ежегодные) медицинские осмотры (обследования) для определения пригодности этих работников для выполнения поручаемой работы и предупреждения профессиональных заболеваний; в соответствии с медицинскими рекомендациями указанные работники проходят также внеочередные медицинские осмотры (ст. 213 ТК РФ). Вредные и (или) опасные производственные факторы и работы, при выполнении которых проводятся обязательные предварительные и периодические медицинские осмотры (обследования), и порядок их проведения определены Приказом Минздравсоцразвития РФ от 16.08.2004 г. № 83;

- ограничивается применение труда женщин на тяжелых работах и работах с вредными и (или) опасными условиями труда, а также на подземных работах, за исключением нефизических работ или работ по санитарному и бытовому обслуживанию, запрещается применение труда женщин на работах, связанных с подъемом и перемещением вручную тяжестей, превышающих предельно допустимые для них нормы (ст. 253 ТК РФ). Перечень производств, работ и должностей с вредными и (или) опасными условиями труда, на которых ограничивается применение труда женщин, утверждены Постановлением Правительства РФ от 25.02.2000 г. № 162;

- запрещается применение труда лиц в возрасте до восемнадцати лет на работах с вредными и (или) опасными условиями труда (ст. 265 ТК РФ). Перечень работ, на которых запрещается применение труда работников в возрасте до во-

семнадцать лет, утвержден Постановлением Правительства РФ от 25.02.2000 г. № 163.

Трудовым кодексом РФ установлено, что перечень тяжелых работ, работ с вредными, опасными и иными особыми условиями труда, дающими право на предоставление надбавок, доплат, компенсаций, и порядок их предоставления устанавливается Правительством РФ. До установления подобного перечня Правительством РФ организации в практической деятельности используют соответствующие отраслевые перечни. Кроме того, наличие тяжелых, вредных, опасных и иных особых условий труда, дающих право работникам на надбавки, доплаты, компенсации и пр., может быть также самостоятельно установлено организацией путем аттестации рабочих мест по условиям труда, проводимой в соответствии с порядком, утвержденным Постановлением Минздравсоцразвития РФ от 31.08.2007 г. № 569 (до 01.09.2008 г. – в соответствии с Постановлением Минтруда РФ от 14.03.1997 г. № 12), без участия или с участием представителей профсоюзного, государственного или независимого органа, в ведении которого находятся вопросы охраны труда (Определение ВАС РФ от 14.02.2008 г. № 17260/07, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 30.08.2007 г. № Ф08-5544/2007-208А, Постановление ФАС Поволжского округа от 30.10.2007 г. № А 12-7053/2007, от 22.11.2007 г. № А 12-7757/07-С61).

Право организации самостоятельно устанавливать размер

доплат за условия труда предусмотрено также Постановлением Правительства РСФСР от 15.11.1991 г. № 5.

Размер и порядок предоставления доплат, компенсаций, дополнительного отпуска и пр. должны быть установлены трудовым и коллективным договором, локальными нормативными актами организации.

В отношении налогообложения указанных выплат и компенсаций аудитору необходимо иметь в виду следующее.

Доплаты и надбавки к заработной плате за указанные выше условия труда облагаются ЕСН в общеустановленном порядке, поскольку являются составной частью заработной платы (Письмо Президиума ВАС РФ от 14.03.2006 г. № 106, Письмо Минфина РФ от 21.08.2007 г. № 03-04-07-02/40).

Компенсации за тяжелые, вредные, опасные, иные особые условия труда не облагаются ЕСН на основании подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ (Письмо Президиума ВАС РФ от 14.03.2006 г. № 106, Письмо Минфина РФ от 21.08.2007 г. № 03-04-07-02/40); кроме того, из них не удерживается НДФЛ (п. 3 ст. 217 НК РФ, см. также Письмо Минфина РФ от 04.06.2007 г. № 03-04-06-01/174).

Что же касается налогообложения сумм оплаты дополнительных отпусков, то в их отношении есть две точки зрения:

- оплата дополнительных отпусков облагается ЕСН, поскольку она не поименована в перечне ст. 238 НК РФ (Письмо Минфина РФ от 25.10.2005 г. № 03-05-01-04/334);
- оплата дополнительных отпусков не облагается ЕСН на

основании подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ, поскольку является компенсацией (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 12.05.2008 г. № Ф04-2720/2005, от 28.03.2005 г. № Ф04-1459/2005).

Соблюдение требований к работодателям, установленных Законом «О занятости населения в РФ». Федеральным законом от 19.04.1991 г. № 1032-1 «О занятости населения в РФ» (ст. 25) установлен ряд требований к работодателям. В частности, работодатели обязаны:

а) при принятии решения о ликвидации организации, сокращении численности или штата работников и возможном расторжении трудовых договоров с работниками в письменной форме сообщить об этом в органы службы занятости не позднее чем за два месяца до начала проведения соответствующих мероприятий и указать должность, профессию, специальность и квалификационные требования к ним, условия оплаты труда каждого конкретного работника, а в случае, если решение о сокращении численности или штата работников организации может привести к массовому увольнению работников, – не позднее чем за три месяца до начала проведения соответствующих мероприятий;

б) при введении режима неполного рабочего дня (смены) и (или) неполной рабочей недели, а также при приостановке производства в письменной форме сообщить об этом в органы службы занятости в течение трех рабочих дней после принятия решения о проведении соответствующих ме-

роприятий.

Кроме того, работодатель обязан ежемесячно представлять органам службы занятости следующую информацию:

а) сведения о применении в отношении данной организации процедур о несостоятельности (банкротстве), а также информацию, необходимую для осуществления деятельности по профессиональной реабилитации и содействию занятости инвалидов;

б) информацию о наличии вакантных рабочих мест (должностей), выполнении квоты для приема на работу инвалидов.

При приеме на работу гражданина, направленного службой занятости, работодатель обязан в пятидневный срок возвратить в службу занятости направление с указанием дня приема гражданина на работу.

В случае отказа в приеме на работу гражданина, направленного службой занятости, работодатель должен сделать в направлении службы занятости отметку о дне явки гражданина и причине отказа в приеме на работу и возвратить направление гражданину.

Раздельный учет сумм НДС при производстве продукции, облагаемой и не облагаемой НДС. Организация может производить продукцию, облагаемую НДС и освобожденную от обложения НДС (например, весы торговые и весы медицинские). В этом случае организация должна в учетной политике для целей налогообложения установить поряд-

док раздельного учета сумм «входного» НДС по материалам, работам, услугам, имущественным правам, основным средствам, нематериальным активам, которые используются и в облагаемых и в необлагаемых операциях (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Аудитор должен убедиться в наличии порядка такого раздельного учета в приказе по учетной политике для целей налогообложения.

При этом указанный порядок должен предусматривать разделение «входного» НДС между облагаемыми и необлагаемыми оборотами, исходя из пропорции, которая рассчитывается как отношение стоимости отгруженной продукции, освобожденной от НДС, к стоимости всей продукции, отгруженной за налоговый период (квартал).

По мнению Минфина РФ (Письмо от 29.10.2004 г. № 03-04-11/185), для обеспечения сопоставимости показателей в расчете пропорции стоимость отгруженной продукции следует брать без НДС.

Аудитор должен убедиться в правильности расчетов при осуществлении раздельного учета и в соответствии распределения НДС между облагаемыми и необлагаемыми оборотами полученному расчету.

Также аудитор должен обратить внимание на правильность заполнения книги покупок в этом случае. Согласно п. 8 Правил ведения книг покупок и книг продаж (Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 г. № 914), счет-фак-

тура должен быть зарегистрирован в книге покупок на ту сумму, на которую производится налоговый вычет, исходя из результатов расчета.

Аудитор должен также иметь в виду, что если организация приобретает основные средства, используемые для производства и облагаемой и не облагаемой НДС продукции, то при этом неизбежно возникает проблема, нормативное решение которой на сегодняшний день отсутствует.

Как известно, основные средства следует принимать и к бухгалтерскому, и к налоговому учету по первоначальной стоимости, в которую должен быть включен не подлежащий вычету НДС (п. 8 ПБУ 6/01, п. 2 ст. 170 НК РФ).

В налоговом учете первоначальная стоимость определяется в момент ввода основного средства в эксплуатацию, а в бухгалтерском – при приобретении объекта (п. 7, подп. «а» п. 4 ПБУ 6/01). Если же основное средство приобретено и введено в эксплуатацию в первый или во второй месяц квартала, то сумма не подлежащего вычету НДС неизвестна (она будет определена только по окончании квартала). Следовательно, невозможно и достоверное определение первоначальной стоимости основного средства.

На практике при возникновении подобной проблемы организации поступают следующим образом:

- 1) приобретенное основное средство учитывается по первоначальной стоимости, которая не включает НДС. Затем по итогам квартала, когда станет известна пропорция и соответ-

ственно не подлежащая вычету сумма НДС, первоначальная стоимость в бухгалтерском и налоговом учете корректируется как исправление ошибки, допущенной в периоде принятия объекта к учету;

2) в учетной политике прописывается свой вариант ведения раздельного учета «входного» НДС с расчетом пропорции по итогам каждого месяца. Сторонники этого способа исходят из того, что, согласно абз. 4 п. 4 ст. 170 НК РФ, порядок, в котором «входной» НДС принимается к вычету и включается в первоначальную стоимость, должен быть установлен учетной политикой налогоплательщика, а также из того, что, согласно п. 7 ст. 3 НК РФ, все неустранимые неясности и противоречия налогового законодательства толкуются в пользу налогоплательщиков. Этот способ, однако, содержит существенный налоговый риск, поскольку НК РФ предписывает определять пропорцию по результатам налогового периода – квартала;

3) некоторые организации не принимают к учету приобретенные основные средства до последнего месяца квартала. В этом случае организация может быть привлечена к налоговой ответственности за сокрытие объектов обложения налогом на имущество.

Раздельный учет сумм НДС при производстве продукции, реализуемой внутри России, и на экспорт. Налоговым кодексом РФ установлен особый порядок принятия к вычету сумм НДС в отношении экспортных операций. Со-

гласно данному порядку, указанный НДС может быть принят к вычету на основании налоговой декларации при представлении в налоговый орган ряда документов, подтверждающих право организации на нулевую ставку НДС. В связи с этим при осуществлении экспортных операций организация должна вести отдельный учет сумм «входного» НДС по материалам, работам, услугам, используемым для производства продукции, реализуемой внутри России и на экспорт.

Кодексом не установлены правила ведения такого учета. В связи с этим организация должна самостоятельно разработать порядок ведения отдельного учета и закрепить его в учетной политике для целей налогообложения (п. 10 ст. 165 НК РФ). При этом должно соблюдаться требование Кодекса, установленное п. 6 ст. 166: при отдельном учете должна отдельно учитываться каждая операция, облагаемая по ставке 0 %.

Если организация приобретает материалы, работы, услуги, в отношении которых заранее известно, что они будут использованы для производства экспортной продукции, то организация отдельного учета сумм НДС трудностей не вызывает и сводится, по сути, к накоплению НДС по таким материалам, работам, услугам на отдельном субсчете счета 19 вплоть до документального подтверждения факта экспорта.

Гораздо чаще производственная организация приобретает материалы, работы и услуги контрагентов, в отношении которых заранее неизвестно, будут ли они использованы для

производства экспортной продукции. Из практики известны следующие варианты организации раздельного учета в подобных случаях:

а) организация применяет порядок раздельного учета, установленный п. 4 ст. 170 НК РФ в отношении облагаемых и освобожденных от НДС оборотов, на возможность чего указывает Письмо Минфина РФ от 14.03.2005 г. № 03-04-08/48. В этом случае при отгрузке продукции на экспорт организация рассчитывает отношение экспортной выручки к общей выручке (без НДС) в данном налоговом периоде и делит суммы «входного» НДС по материалам, работам, услугам данного налогового периода пропорционально полученному отношению;

б) организация предъявляет к вычету НДС по приобретенным материалам, работам, услугам в общеустановленном порядке. В налоговом периоде, в котором имеет место экспорт (оформлена грузовая таможенная декларация на вывоз товара в режиме экспорта), организация осуществляет расчет «входного» НДС на основании данных бухгалтерского учета о себестоимости готовой продукции, реализуемой на экспорт.

Указанная сумма НДС (ранее принятая к вычету) восстанавливается на расчетах с бюджетом. Правомерность подобного порядка ведения раздельного учета подтверждена письмами Минфина РФ от 11.11.2004 г. № 03-04-08/117 и от 14.03.2005 г. № 03-04-08/48.

Аудитор должен убедиться в том, что организацией установлен, закреплён в учётной политике и последовательно применяется на практике экономически обоснованный порядок раздельного учёта сумм «входного» НДС по внутри-российским и экспортным поставкам.

2. Организация оптовой и розничной торговли

Понятие «розничная торговля» определено в таких нормативно-правовых актах, как Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОКДП) ОК 004-93.

Согласно этим актам, розничная торговля – это продажа товаров гражданам для их личного, семейного, домашнего потребления, не связанного с предпринимательской деятельностью. Соответственно оптовая торговля – это продажа товаров субъектам предпринимательской деятельности.

И в розничной, и в оптовой торговле есть ряд особенностей, на которые аудитору следует обратить внимание при проверке. К ним относятся:

- соблюдение установленных правил продажи товаров;
- соблюдение установленных правил наличных расчетов с покупателем;
- оформление, учет, налогообложение торговых скидок, премий, бонусов;
- включение в налоговые расходы затрат на услуги мерчандайзеров;
- отражение операций, связанных с возвратом или заме-

ной товара;

- виртуальная торговля;
- учет транспортных расходов торговыми организациями;
- оформление отгрузочных и перевозочных документов;
- особенности оформления отгрузочных и перевозочных документов при торговле транзитом;
- применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД);
- раздельный учет при осуществлении деятельности, облагаемой ЕНВД и облагаемой налогами в общеустановленном порядке;
- запрет на привлечение иностранной рабочей силы к некоторым видам розничной торговли.

Рассмотрим эти особенности.

Соблюдение установленных правил продажи товаров. Отношения между продавцами – организациями розничной торговли и покупателями – гражданами, приобретающими товары для личных, семейных, домашних нужд, регулируются Федеральным законом от 07.02.1992 г. № 23001 «О защите прав потребителей». В соответствии с указанным Законом Правительством РФ установлен ряд правил торговли, исполнение которых организациями розничной торговли является обязательным. К этим правилам относятся:

- Правила продажи отдельных видов товаров (Постановление Правительства РФ от 19.01.1998 г. № 55).
- Правила продажи товаров по образцам (Постановление

Правительства РФ от 21.07.1997 г. № 918).

- Правила комиссионной торговли непродовольственными товарами (Постановление Правительства РФ от 06.06.1998 г. № 569).
- Правила продажи товаров дистанционным способом (Постановление Правительства РФ от 27.09.2007 г. № 612).

Аудитор должен убедиться в том, что проверяемая организация розничной торговли соблюдает перечисленные Правила. В частности, согласно Правилам продажи отдельных видов товаров, продавец обязан:

- иметь книгу отзывов и предложений;
- иметь в торговом зале измерительное оборудование, в том числе и такое, которое покупатель может использовать для проверки правильности цены, меры, веса приобретенного товара, и подвергать это оборудование метрологической поверке;
- доводить до сведения покупателей установленную информацию (наименование организации, адрес, режим работы), расположенную на вывеске организации;
- доводить до сведения покупателей информацию о товарах, их свойствах, их изготовителях и т. д.;
- выполнять иные требования, установленные Правилами.

За несоблюдение установленных правил продажи товаров на организацию торговли может быть наложен административный штраф в размере от 10 до 30 тыс. руб. (ст. 14.15 КоАП РФ).

Соблюдение установленных правил наличных расчетов с покупателями. Согласно Федеральному закону от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт», наличные денежные расчеты за отгруженные товары, выполненные работы, оказанные услуги должны осуществляться с применением контрольно-кассовой техники (ККТ). При этом организации, применяющие ККТ, обязаны:

- осуществлять регистрацию контрольно-кассовой техники в налоговых органах;
- применять при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт исправную контрольно-кассовую технику, опломбированную в установленном порядке, зарегистрированную в налоговых органах и обеспечивающую надлежащий учет денежных средств при проведении расчетов (фиксацию расчетных операций на контрольной ленте и в фискальной памяти);
- выдавать покупателям (клиентам) при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в момент оплаты отпечатанные контрольно-кассовой техникой кассовые чеки;
- обеспечивать ведение и хранение в установленном порядке документации, связанной с приобретением и регистрацией, вводом в эксплуатацию и применением контрольно-кассовой техники, а также обеспечивать должностным

лицам налоговых органов, осуществляющих проверку, беспрепятственный доступ к соответствующей контрольно-кассовой технике, предоставлять им указанную документацию;

- производить при первичной регистрации и перерегистрации контрольно-кассовой техники в ведение в фискальную память контрольно-кассовой техники информации и замену накопителей фискальной памяти с участием представителей налоговых органов.

В соответствии с Положением о регистрации и применении ККТ (Постановление Правительства РФ от 23.07.2007 г. № 470) используемая торговой организацией ККТ должна:

- быть включенной в Государственный реестр;
- иметь корпус, фискальную память, накопитель фискальной памяти, контрольную ленту и устройство печати кассовых чеков;

- обеспечивать печать кассовых чеков, некорректируемую регистрацию информации и энергонезависимое долговременное хранение информации;

- обеспечивать фиксацию информации в фискальной памяти, на кассовом чеке и контрольной ленте в соответствии с установленными техническими характеристиками и параметрами функционирования;

- обеспечивать возможность ввода в фискальную память информации при первичной регистрации и перерегистрации в налоговых органах в соответствии с установленными техническими характеристиками и параметрами функционирования;

вания;

- обеспечивать возможность вывода фискальных данных, зафиксированных в фискальной памяти и на контрольной ленте в соответствии с установленными техническими характеристиками и параметрами функционирования;
- эксплуатироваться в фискальном режиме;
- регистрировать в фискальном режиме на кассовом чеке и контрольной ленте признаки такого режима, подтверждающие некорректируемую регистрацию информации о наличных денежных расчетах и (или) расчетах с использованием платежных карт, в соответствии с установленными техническими характеристиками и параметрами функционирования;
- блокировать в фискальном режиме фиксацию информации в фискальной памяти, на кассовом чеке и контрольной ленте при отсутствии признаков фискального режима в соответствии с установленными техническими характеристиками и параметрами функционирования;
- иметь часы реального времени в соответствии с установленными техническими характеристиками и параметрами функционирования;
- быть исправной;
- обеспечиваться технической поддержкой поставщика или центра технического обслуживания;
- соответствовать образцу, представленному в Федеральное агентство по промышленности при внесении сведений

о модели контрольно-кассовой техники в Государственный реестр;

- иметь паспорт установленного образца;
- иметь идентификационный знак установленного образца;
- иметь марки-пломбы установленного образца и эксплуатационную документацию;
- иметь знак «Государственный реестр» установленного образца;
- иметь знак «Сервисное обслуживание» установленного образца.

Продажа товаров за наличный расчет без применения ККТ в установленных законом случаях влечет наложение на организацию административного штрафа в размере от 30 до 40 тыс. руб. (ст. 14.5 КоАП РФ).

Законом № 54-ФЗ установлено также, что ККТ может не применяться, если при наличных денежных расчетах предусмотрено использование бланков строгой отчетности (Постановление Правительства РФ от 06.05.2008 г. № 359). Кроме того, ККТ могут не применяться при продаже газет и журналов в киосках, продаже ценных бумаг, лотерейных билетов, при торговле вразнос, вразвал и в некоторых других случаях (ст. 2, п. 3 Федерального закона от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ).

Особый вопрос, связанный с соблюдением законодательства о контрольно-кассовой технике, возникает при торгов-

ле с помощью торговых автоматов (вендинг). Торговый автомат – устройство, предназначенное для выдачи покупателю штучного товара (или приготовления напитков) и приема наличных денег, обеспеченное соответствующим программно-техническим комплексом. После приема денег автомат дает покупателю отпечатанный чек или квитанцию, вследствие чего возможны определенные проблемы.

В свое время Положением по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (Постановление Правительства РФ от 30.07.1993 г. № 745) были установлены требования к реквизитам кассового чека, которые в данном случае отсутствуют. Поэтому в Письме ФНС России от 20.09.2006 № 06-9-10/322 указано, что в подобном случае имеет место правонарушение – продажа товаров без применения контрольно-кассовых машин (ст. 14.5 КоАП РФ).

Указанное Письмо, однако, не соответствует Закону № 54-ФЗ, выделяющему три группы контрольно-кассовой техники, использование которой обязательно:

- контрольно-кассовые машины, оснащенные фискальной памятью;
- электронно-вычислительные машины, в том числе персональные;
- программно-технические комплексы.

Государственный реестр в настоящее время содержит только модели ККМ, но не модели ЭВМ или программ-

но-технических комплексов.

Поэтому, как следует из п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 31.07.2003 г. № 16, в случае использования организацией или индивидуальным предпринимателем вместо контрольно-кассовой машины иных указанных в Законе видов контрольно-кассовой техники названные лица не могут быть привлечены к ответственности за неприменение контрольно-кассовой машины. Кроме того, ВАС РФ в Определении от 21.11.2007 г. № 12785/07 указал, что торговля товарами через автоматы возможна без применения ККТ на основании п. 3 ст. 2 Закона № 54-ФЗ.

Оформление, учет, налогообложение торговых скидок, премий, бонусов. Торговые скидки чрезвычайно широко применяются торговыми организациями, как оптовыми, так и розничными, поскольку являются эффективным инструментом в борьбе за увеличение товарооборота. Аудитор должен убедиться в обоснованности применения скидок, отражения их в учете и обоснованности налогообложения.

Из практики известно, что все скидки можно разделить на две группы:

- скидки, связанные с изменением цены товара после заключения договора (п. 2 ст. 424 ГК РФ);
- скидки, не связанные с изменением цены товара.

Скидка в виде уменьшения цены товара может быть предоставлена в случаях и на условиях, предусмотренных договором (ст. 424 ГК РФ), что может иметь место, напри-

мер, при продвижении товаров на новые рынки (п. 3 ст. 40 НК РФ). Обоснованием применения таких скидок может быть, например, документ, устанавливающий маркетинговую политику фирмы (Письмо Минфина от 18.07.2005 г. № 03-02-07/1-190).

При предоставлении скидки в виде уменьшения цены товара, отгруженного в прошлом периоде, организация-продавец должна исправить накладные и счета-фактуры периода отгрузки. Исправления в накладных должны быть заверены подписями лиц, подписавших накладные, с указанием даты внесения исправлений (п. 5 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ). Аналогичным образом должны быть исправлены счета-фактуры, но в них исправления должны быть еще заверены печатью организации-продавца (п. 29 Правил учета, утв. Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 г. № 914). Выставление счетов-фактур на отрицательные суммы (что нередко имеет место на практике), по мнению Минфина РФ, неправомерно (Письмо от 21.03.2006 г. № 03-04-09/05). Сумма выручки периода отгрузки должна быть в периоде изменения цены отсчитана на сумму скидки (п. 6.1, 6.5 ПБУ 9/99 Минфина РФ). Если же период отгрузки имел место в прошлом отчетном году, то в текущем году (в котором была предоставлена скидка) в учете следует отразить убыток прошлых лет.

При предоставлении скидки без изменения цены товара (путем списания части задолженности либо выплаты пре-

мии) корректировка первичных документов не производится, исправления в счета-фактуры не вносятся. В учете продавца операции по реализации товара не корректируются, т. е. налоговая база по НДС и налогу на прибыль не пересчитывается (Письмо Минфина РФ от 20.12.2006 г. № 03-03-04/1/847). Согласно ст. 265 НК РФ (п. 1, подп. 19.1), скидки включаются в прочие расходы продавца, но при этом они должны быть экономически обоснованными и документально подтвержденными, произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение доходов (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Продавец может подтвердить предоставление скидки:

- маркетинговой политикой;
- договором с покупателем, предусматривающим условия

и порядок предоставления скидки;

- актом о предоставлении скидки (расчетом суммы скидки, кредит-нотой и т. д.).

Пункт 1 ст. 265 НК РФ позволяет учитывать в целях налогообложения прибыли затраты в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие определенных условий договора, в частности объема покупок.

В договоре или в дополнительном соглашении к нему должно быть указано следующее:

- условия, дающие покупателю право на получение скидки;

- сумма скидки или порядок ее расчета;
- порядок предоставления (выплаты) скидки.

В альбомах унифицированных форм первичных учетных документов отсутствует типовая форма документа о предоставлении скидки. Поэтому этот документ может быть назван и составлен организацией в произвольной форме. Например, этот может быть акт (протокол) о предоставлении скидки или расчет суммы скидки. При этом он должен содержать обязательные реквизиты, предусмотренные ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете».

Из акта должно следовать, что покупатель выполнил условия, предусмотренные договором. В нем должна присутствовать информация о реквизитах отгрузочных документов (накладных), о количестве и сумме проданного товара, о размере скидки. Кроме того, акт должен содержать расчет суммы скидки.

На практике нередки случаи, когда в договоре поставщика (оптового продавца) с покупателем (магазином розничной торговли) предусмотрен ряд скидок с совершенно различными формулировками (за размещение товара на полках магазина в оговоренных местах, за выделение дополнительного места для размещения товаров, за увеличение ассортимента, за вход в сеть, за открытие торгового комплекса и т. д.). При этом необходимо иметь в виду следующее. Не вызывает сомнений правомерность уменьшения облагаемой прибыли путем предоставления скидок (либо выплаты пре-

мий) покупателю за выполнение определенных условий поставок по договору (ст. 264, п. 1, подп. 19.1 НК РФ, Письмо Минфина РФ от 02.05.2006 г. № 03-03-04/1/411), к которым, как показывает практика, могут относиться:

- премия за достижение определенного уровня товарооборота;
- премия за отсутствие возврата;
- премия за изменение ассортимента;
- скидка за продвижение товара;
- скидка на товары, участвующие в рекламной акции;
- премия за достижение согласованного объема закупок (либо доли закупок позиций товаров);
- премия при приобретении товаров для новых магазинов;
- премия за приобретение товаров, участвующих в промоакциях;
- прогрессивный ретробонус за объем поставок;
- бонус за ввод в ассортимент нового товара;
- бонус за распродажу выведенного из ассортимента товара и другие подобные скидки.

Скидки, не связанные с выполнением определенных условий поставок (например, за открытие торгового комплекса), не должны уменьшать облагаемую прибыль.

На практике нередко оптовый поставщик по условиям договора поставки должен предоставлять покупателю (магазину розничной торговли) скидки, бонусы, премии за такие услуги (фактически являющиеся услугами по рекламе), как:

- размещение информации о товарах поставщика в рекламной брошюре покупателя;
- размещение логотипа поставщика на пакетах, форменной одежде покупателя;
- размещение рекламных материалов в магазинах покупателя;
- размещение рекламы товаров поставщика в торговом зале, на плакатах, в журналах и др.

По поводу рекламы товаров поставщика покупателем Налоговый кодекс каких-либо указаний не содержит. Есть две точки зрения по этому вопросу:

а) расходы поставщика на рекламу товаров, осуществляемую покупателем, уменьшают облагаемую прибыль (Письмо УФНС по Москве от 14.02.2006 г. № 20–12/11376.2; Постановление ФАС Московского округа от 24.11.2006 г. по Делу № А 40-13738/06118-132);

б) расходы поставщика на рекламу товаров, осуществляемую покупателем, уменьшают облагаемую прибыль только в том случае, если реклама содержит информацию о поставщике (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 15.09.2004 г. по Делу № А 31-6609/7).

Очевидно, что исходя из принципа осмотрительности более предпочтительна позиция «б».

Весьма часто договоры поставки предусматривают предоставление скидок, бонусов, премий поставщиком покупателю за услуги по продвижению товаров (предоставление бо-

лее выгодных мест выкладки, предоставление специальных зон, демонстрация товара в магазинах покупателя, включение в список поставщиков, в ассортиментную матрицу и т. д.).

Налоговый кодекс не содержит указаний по данному вопросу, арбитражная практика отсутствует.

В 2007 г. Минфин РФ высказал свою позицию по данному вопросу (Письмо от 22.05.2007 г. № 03-03-06/1/286).

Мнение Минфина РФ заключается в следующем: если целенаправленные оговоренные в договоре действия покупателя способствуют привлечению внимания к товарам определенного наименования, продаваемого поставщиком, то такие действия могут рассматриваться в качестве услуг по рекламе. Соответственно данные услуги уменьшают облагаемую прибыль в пределах норматива по рекламе, установленного п. 4 ст. 264 НК РФ.

Следует отметить, что ранее Минфин РФ не разрешал относить подобные услуги на уменьшение облагаемой прибыли (Письмо от 17.10.2006 г. № 03-03-04/1/677), но действует более позднее Письмо.

При этом следует иметь в виду, что покупатель товаров (например, магазин розничной торговли), согласно ст. 250 НК РФ (п. 8), включает полученные скидки, бонусы в состав прочих доходов. Однако как отмечает Минфин РФ в Письме от 26.07.2007 г. № 30-07-15/112, если из договора между продавцом и покупателем следует, что предоставляемые

продавцом скидки, бонусы, премии связаны с оказанием покупателем продавцу конкретных услуг (например, таких, как указанные выше услуги по рекламе, продвижению товаров продавца), то подобные скидки (бонусы, премии) являются оплатой этих услуг, а поэтому кроме налога на прибыль они должны еще облагаться у покупателя НДС в общеустановленном порядке.

Включение в налоговые расходы затрат на услуги мерчандайзеров. Торговые организации – поставщики товаров нередко прибегают к услугам фирм, осуществляющих мерчандайзинг. Эти услуги состоят в том, что мерчандайзеры посещают торговые точки покупателей товаров заказчика (оптового поставщика) и контролируют выкладку товаров на полках розничных магазинов.

По мнению представителей налоговых органов, высказываемому на консультациях, семинарах, такие расходы экономически не обоснованы, так как они непосредственно не связаны с производством и реализацией.

Известна арбитражная практика первой инстанции, в которой судьи согласились с доводами инспекции, указав, что спорные услуги не соответствуют критериям, установленным подп. 27 п. 1 ст. 264 НК РФ, так как они непосредственно не связаны с реализацией продукции налогоплательщика.

Вместе с тем ФАС Поволжского округа (Постановление от 16.09.2008 г. № А49-395/08) признал доначисление налога на прибыль неправомерным по следующим основани-

ям. Налогоплательщик представил доказательства того, что мерчандайзинг необходим для повышения рентабельности и улучшения результатов продаж. Суд принял во внимание доводы, изложенные в научной литературе по маркетингу, в которой говорится, что поставщик не должен терять интерес к товару, как только продаст его. Наоборот, он должен обеспечивать сбыт этого товара в розничных магазинах. Кроме того, необходимость услуг мерчандайзинга для налогоплательщика обусловлена договорными отношениями с поставщиками – производителями реализуемой продукции. Суд указал что, общая цель – продать максимальное количество товара – достигается в совместной работе (каждого на своем уровне).

Аналогичные выводы содержит Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 06.08.2008 г. № Ф04-4721/2008 (9200-А46-40).

Отражение операций, связанных с заменой или возвратом товара. В соответствии с Федеральным законом от 07.02.1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей» потребитель (физическое лицо) при продаже ему товара ненадлежащего качества организацией розничной торговли вправе потребовать:

- безвозмездного устранения недостатков;
- соразмерного уменьшения покупной цены;
- замены товара на такой же товар аналогичной либо другой марки (модели, артикула);

- расторжения договора купли-продажи и возврата уплаченной денежной суммы.

Такие же требования может предъявить организация-покупатель к организации оптовой торговли, поскольку аналогичные Закону № 2300-1 последствия поставки товара ненадлежащего качества предусмотрены ст. 475 ГК РФ.

При возврате сторнируются операции по реализации возвращенного покупателем товара. При замене товара операции возвращенного товара также сторнируются, затем отражается реализация товара, выдаваемого взамен.

При этом, согласно Методическим рекомендациям по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (Письмо Роскомторга от 10.07.1996 г. № 1-794/32-5), прием товара от покупателя должен быть оформлен накладной в двух экземплярах, один из которых прикладывается к товарному отчету, другой – вручается покупателю и является основанием для обмена товара или получения денежной суммы за сданный товар (п. 10.3 Методических рекомендаций).

В налоговом учете необходимо скорректировать доход от реализации и соответствующий ей расход на суммы выручки и расходов по возвращенной продукции. На это указано, в частности, в Письме УФНС России по Санкт-Петербургу от 24.03.2006 г. № 02–06/07199: при поставке товара ненадлежащего качества и его возврате не происходит его реализации. В связи с этим нет оснований для отражения

налогоплательщиком в составе доходов выручки от реализации бракованной продукции и нет оснований для отражения ее стоимости в составе расходов. Причем если реализация и возврат продукции произведены в разных налоговых периодах, то налогоплательщик должен подать уточненную декларацию за тот период, в котором была отражена реализация бракованной продукции.

Суммы НДС, уплаченные в бюджет при реализации товаров, возвращенных покупателем, подлежат вычету на основании п. 5 ст. 17 1

НК РФ после отражения в учете операций по корректировке, но не позднее одного года с момента возврата (п. 4 ст. 172 НК РФ).

После возврата некачественного товара покупателем магазин, в свою очередь, вправе вернуть данный товар поставщику и потребовать уплаченную за него денежную сумму.

Виртуальная торговля. На сегодняшний день все большую популярность приобретают так называемые интернет-магазины. Интернет-магазин представляет собой не что иное, как обычный сайт, на котором представлена подробная информация по ассортименту продаваемого товара, цены, условия покупки. Чтобы приобрести понравившуюся вещь, покупателю необходимо сделать заказ, для чего он может воспользоваться определенными сервисными приложениями, которые позволяют заполнить заявку на приобретение товара. В заявке покупатель указывает фамилию, имя, адрес

доставки, контактный телефон, способ оплаты. Менеджер интернет-магазина обрабатывает полученный заказ, уточняет время и адрес, а затем организует доставку товара.

Таким образом, особенность интернет-магазинов – это отсутствие личного контакта продавца и покупателя. В связи с этим возникают сложности, связанные с оплатой покупок.

Из практики известны следующие способы оплаты:

- наличным платежом;
- банковским или почтовым переводом;
- с помощью пластиковой карты;
- с помощью электронных денег одной из платежных систем Интернета.

При оплате наличными в соответствии с Законом от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ продавец обязан применять контрольно-кассовую технику. Это означает, что курьер, доставляющий товар покупателю и принимающий деньги от покупателя, обязан выдать ему кассовый чек (ст. 5 Закона № 54-ФЗ), для чего у курьера должен быть переносной кассовый аппарат. Иногда при отсутствии переносного кассового аппарата кассовый чек пробивается в офисе фирмы и передается курьеру вместе с товаром. Формально до момента передачи документов в бухгалтерию это создает недостачу по кассе. Однако штрафных санкций за данное нарушение не предусмотрено. Выручка от продажи товара в соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 будет отражена в день передачи товара покупателю. Привлечь продавца к ответственности за непри-

менение ККТ нельзя, так как в отношении с покупателем обязанность по выдаче кассового чека он выполнил.

В виртуальном магазине могут обслуживаться и покупатели из другого города. Доставку товара в таком случае обычно осуществляет собственная курьерская служба или сторонняя компания после предварительной оплаты банковским или почтовым переводом.

Также расчет может быть произведен в тот момент, когда товар уже доставлен покупателю, т. е. наложенным платежом. Пересылку в этом случае осуществляет Федеральная почтовая служба, а заказ покупатель получает в местном отделении связи. При этом сумма товара будет увеличена на плату за пересылку и страховой сбор, внесенный отправителем. При расчетах наложенным платежом покупатель оплачивает на почте товар и сбор за платеж уже при получении посылки. Факт оплаты подтверждается квитанцией или чеком ККТ отделения связи, выданным покупателю в момент проведения денежных расчетов.

Для расчетов с использованием пластиковых карт виртуальный магазин должен зарегистрироваться в платежной системе и заключить договор с банком на интернет-эквайринг. Эта услуга позволяет принимать к оплате пластиковые карты различных платежных систем. При подобном виде расчетов данные о карте и затребованной сумме передаются банку, выдавшему карту своему клиенту. После этого проходит авторизация платежа – разрешение, которое дает банк для

проведения операции с использованием карты. Платежный сервер снимает средства со счета владельца карты и передает информацию о результате авторизации продавцу. Далее магазин получает из системы интернет-платежей положительный результат авторизации с номером заказа владельца пластиковой карты. Это и будет основанием для отпуска товара – с момента авторизации обязанность покупателя по оплате товара считается выполненной. Деньги с пластиковой карты сперва зачисляются на специально открытый в банке счет, затем банк перечисляет средства интернет-магазину. На основании отчета банка о снятии денег со счета покупателя интернет-магазин должен отразить сумму предварительной оплаты по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 57 «Переводы в пути». Как правило, банк переводит средства за вычетом своей комиссии. Ее размер определяется договором на интернет-эквайринг. В магазине эти расходы должны быть отнесены к прочим (п. 11 ПБУ 10/99) и отражены по дебету счета 91 «Прочие расходы».

Покупка в интернет-магазине может быть также оплачена с помощью «электронных денег» с использованием одной из платежных систем (WebMoney, Яндекс-Деньги, E-Gold), для чего интернет-магазин и покупатель должны быть зарегистрированы в соответствующей платежной системе. При данном способе расчетов «электронные деньги» находятся в «электронных кошельках» покупателя и интернет-магазина.

Порядок оплаты товаров, заказанных в интернет-магазине, при этом способе расчетов следующий: покупатель, зарегистрировавшись в платежной системе, вносит денежные средства на счет агентства системы электронных платежей. Агентство, получив денежные средства, формирует «электронный кошелек» покупателя.

При покупке товара «электронные деньги» из «электронного кошелька» покупателя переводятся через Интернет с помощью специальной программы, размещенной на официальном сайте платежной системы, в «электронный кошелек» интернет-магазина, который оформляет все необходимые первичные документы. Интернет-магазин, в свою очередь, может использовать «электронные деньги» для дальнейших расчетов с поставщиками товаров (работ, услуг), зарегистрированными в платежной системе, либо может получить на расчетный счет денежные средства от агентства системы электронных платежей (за вычетом его комиссионного вознаграждения).

Действующими ПБУ Минфина РФ не установлен порядок отражения в учете расчетов «электронными деньгами», в силу чего организация должна установить такой порядок в своей учетной политике. Большинство комментаторов рекомендует отражать «электронные деньги» в «электронном кошельке» на специальном субсчете счета 76. Тогда операции с «электронными деньгами» в интернет-магазине будут отражаться в учете следующим образом:

Д-т 62 К-т 90-1 – 11 800 руб. – отражена выручка от продажи;

Д-т 90-3 К-т 68 – 1800 руб. – начислен НДС;

Д-т 90-2 К-т 41 – 7500 руб. – списана себестоимость товара;

Д-т 76 К-т 62–11 800 руб. – получены «электронные деньги» от покупателя;

Д-т 91-2 К-т 76 – 5 0 руб. – отражена сумма комиссии агентства (0,5 %);

Д-т 19 К-т 76 – 9 руб. – отражен НДС с комиссии агентства; Д-т 51 К-т 76–11 741 руб. – получены денежные средства от агентства.

Учет транспортных расходов торговой организацией. Учет транспортных расходов торговой организацией – продавцом товаров зависит от условий поставки, предусмотренных договором с покупателем. При условии поставки «франко-склад продавца» (самовывоз) транспортные расходы по доставке товара несет покупатель. В договоре может быть предусмотрено, что продавец оплачивает расходы по доставке, а покупатель возмещает их продавцу. В этом случае продавец отражает расчеты по транспортным расходам на счете 76 (Письмо Минфина РФ от 10.03.2005 г. № 03-03-01-04/1/103).

При условии поставки «франко-склад покупателя» транспортные расходы по доставке товара покупателю несет продавец. В этом случае транспортные расходы подлежат отра-

жению у продавца в составе расходов на продажу – счет 44 (если они не включены в стоимость товара).

В последнем случае необходимо иметь в виду следующее. Если в договоре купли-продажи (и соответственно в счете-фактуре) стоимость транспортных расходов выделена отдельно (не включена в стоимость товаров) и продавец доставляет товары покупателю собственным транспортом, то деятельность по доставке товаров признается самостоятельным видом предпринимательской деятельности и подлежит обложению единым налогом на вмененный доход при соблюдении условий, установленных подп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ (Письмо Минфина РФ от 28.04.2005 г. № 03-06-05-04/112).

Оформление отгрузочных и перевозочных документов. Доказательством факта реального осуществления отгрузки товаров, перевозки его и вручения покупателю является надлежащим образом оформленные отгрузочные и перевозочные документы. Отсутствие или ненадлежащее оформление их может поставить под сомнение достоверность операций оприходования товаров покупателем и предъявления им к вычету НДС, указанного продавцом.

В соответствии с Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 г. № 132, которым утверждены унифицированные формы документации по учету торговых операций, для оформления отпуска товаров организации-покупателю продавцом должна применяться накладная унифицированной формы № ТОРГ-12.

Постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1978 г. (унифицированные формы документации по учету работ в автомобильном транспорте) предусмотрено, что для учета движения товаров и расчетов заказчика автомобильного транспорта с перевозчиком должна составляться товарно-транспортная накладная (форма № 1-Т), которая содержит два раздела: товарный и транспортный. Товарный раздел определяет взаимоотношения грузоотправителя и грузополучателя и служит основанием для списания товаров у грузоотправителя и оприходования их у грузополучателя. Согласно Постановлению Госкомстата РФ № 78, этот раздел заполняет грузоотправитель. Транспортный раздел заполняет организация-перевозчик. Товарно-транспортная накладная должна составляться в четырех экземплярах: по одному экземпляру для грузоотправителя и грузополучателя и два экземпляра для перевозчика.

Осуществив перевозку, транспортная организация заполняет транспортный раздел накладной и высылает один экземпляр заказчику перевозки (грузоотправителю или грузополучателю) вместе со счетом на оплату.

Открытым остается вопрос, нужна ли товарно-транспортная накладная при перевозке товаров собственным транспортом грузоотправителя либо грузополучателя.

Налоговый кодекс РФ не содержит разъяснений по данному вопросу.

По данному вопросу есть две точки зрения.

В комментариях работников налоговых органов высказывалась точка зрения, что товарно-транспортная накладная (ТТН) является обязательным документом и при перевозке собственным транспортом.

Другая точка зрения состоит в том, что обязанность по оформлению ТТН возникает у грузоотправителя только в случае осуществления перевозки товаров силами автотранспортной организации по договору перевозки груза (разд. 2 Указаний по применению и заполнению форм, утв. Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 г. № 78; п. 2 ст. 785 Гражданского кодекса РФ; п. 20 ст. 2 и п. 1 ст. 8 Федерального закона от 8.11.2007 г. № 259-ФЗ «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта»). А если доставка товаров осуществляется транспортом поставщика или покупателя (самовывоз) без привлечения автотранспортной организации, составления ТТН не требуется. В этом случае достаточно использовать товарную накладную, форма которой утверждена Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132 (форма № ТОРГ-12). Аналогичную точку зрения высказывали и арбитражные суды: например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.09.2005 г. № А26-1530/2005-217; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22.02.2007 г. № Ф04-8771/2006 (31451-А27-27) по Делу № А27-12677/2006-2; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26.12.2007 г. по Делу

№ А05-3299/2007; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.12.2006 г. по Делу № А05-4194/2006-33; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.12.2006 г. по Делу № А13-16213/2005-19; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.11.2006 г. по Делу № А56-41823/2005; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.01.2005 г. № А19-5315/04-20Ф02-5725/04-С1.

Аудитор, однако, должен не забывать о том, что при доставке товаров собственным транспортом поставщика (покупателя) последний должен оформлять путевой лист, содержание которого должно соответствовать содержанию накладной по форме № ТОРГ-12, оформляемой на перевозимый товар (порядок оформления путевого листа рассмотрен в разд. 3 «Организация автомобильного транспорта»).

Особенности оформления отгрузочных документов при торговле транзитом. Статьей 509 Гражданского кодекса РФ установлено, что покупатель товара в случае, предусмотренном договором, вправе потребовать от продавца осуществить отгрузку в адрес третьего лица. На практике подобные операции называют торговлей транзитом, т. е. торговлей, при которой торговая организация осуществляет поставку товара покупателю не со своего склада, а со склада своего поставщика.

При проверке организации, осуществляющей торговлю транзитом, аудитору следует обратить особое внимание на

следующие моменты:

- содержание договоров купли-продажи, заключенных аудируемой организацией с поставщиком и покупателем;
- отражение операций приобретения и продажи товаров в учете;
- оформление накладных и счетов-фактур.

В отношении договоров купли-продажи необходимо указать на следующее обстоятельство. Согласно ст. 172 (п. 1) НК РФ, вычету подлежат суммы НДС, предъявленные продавцом покупателю при приобретении последним товаров после принятия их на учет при наличии соответствующих первичных документов. Под термином «приобретение» в гражданском законодательстве в отношении имущества понимается приобретение права собственности на последнее (ст. 212, 218 ГК РФ). Таким образом, при покупке (приобретении) товара НДС у покупателя может быть принят к вычету при получении им товара в собственность и принятии его на учет (при наличии соответствующих первичных документов и счета-фактуры). Вопросы принятия товара на учет, оформления первичных документов и счетов-фактур при транзитной торговле рассмотрим позднее, а сейчас остановимся на вопросе получения права собственности на товар.

Согласно ст. 223 ГК РФ, право собственности у приобретателя товара возникает с момента передачи товара (если договором не установлено иное). При торговле транзитом по-

ставщик обычно передает товар либо перевозчику, доставляющему товар третьему лицу, либо непосредственно третьему лицу. И в том и в другом случае если в договоре купли-продажи не указан момент перехода права собственности, то имеется неопределенность с моментом возникновения этого права у покупателя, осуществляющего транзитную торговлю. Вследствие этого НДС, предъявленный последним к вычету, может быть оспорен.

Для избежания этой ситуации в договоре купли-продажи может быть, например, указано, что право собственности на товар переходит к покупателю, осуществляющему транзитную торговлю, в момент отгрузки товара со склада продавца, а к третьему лицу – в момент поступления товара на склад последнего. Возможны и другие варианты: например, представитель покупателя получает товар на складе продавца (переход права собственности к покупателю) и тут же передает его перевозчику или представителю третьего лица (переход права собственности к третьему лицу).

Как было указано выше, для обоснованного предъявления НДС к вычету необходимо не только приобретение права собственности на товар покупателем, но и принятие им товара к учету. Для выполнения этого требования организации, осуществляющие торговлю транзитом, на практике часто отражают приобретение и выбытие транзитных товаров так же, как и товаров, поступающих на склад, на счете 41:

Д-т 41 К-т 60 – оприходован транзитный товар;

Д-т 19 К-т 60 – выделен НДС;

Д-т 68 К-т 19 – НДС предъявлен к вычету;

Д-т 90/2 К-т 41 – списана покупная стоимость транзитных товаров;

Д-т 62 К-т 90/1 – отражена выручка от реализации транзитных товаров;

Д-т 90/3 К-т 68 – начислен НДС.

Аудитору, сталкивающемуся с подобной ситуацией, следует иметь в виду, что Инструкция по применению Плана счетов Минфина РФ предусматривает оприходование товаров на счете 41 при прибытии их на склад. Поскольку в рассматриваемом случае товары на склад покупателя не поступают, отражение их в учете на счете 41 может быть признано неправомерным, вследствие чего может быть оспорена и правомерность предъявления НДС к вычету.

Для отражения в учете приобретения и продажи транзитных товаров может быть использован порядок, установленный Приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 г. № 654 для предприятий и организаций агропромышленного комплекса: выручка от продажи транзитных товаров и расходы, связанные с их приобретением, отражаются на счете 90 корреспонденциями:

Д-т 62 К-т 90/1 – отражена выручка от реализации транзитных товаров;

Д-т 90/3 К-т 68 – начислен НДС;

Д-т 90/2 К-т 60 – списана покупная стоимость транзитных

товаров;

Д-т 19 К-т 60 – выделен НДС;

Д-т 68 К-т 19 – НДС предъявлен к вычету.

Аналитический учет движения товаров при этом осуществляется внесистемно, в утвержденной учетной политической форме (например, в оборотной ведомости). Основанием для предъявления НДС к вычету (при наличии счета-фактуры) в этом случае является факт принятия к учету товаров в указанном внесистемном документе.

Некоторые организации используют для отражения операций приобретения и продажи транзитных товаров счет 45 «Товары отгруженные»:

Д-т 45 К-т 76 – приняты к учету товары в пути;

Д-т 19 К-т 76 – выделен НДС;

Д-т 68 К-т 19 – НДС предъявлен к вычету;

Д-т 62 К-т 90/1 – отражена выручка от реализации транзитных товаров;

Д-т 90/2 К-т 45 – списана покупная стоимость транзитных товаров;

Д-т 90/3 К-т 68 – начислен НДС.

Следует отметить, что подобный порядок отражения операций полностью соответствует Плану счетов.

Что же касается оформления первичных документов – товарных накладных по форме ТОРГ-12, то следует отметить, что порядок их заполнения, установленный Госкомстатом РФ (Постановление от 25.12.1998 г. № 132), не приспособ-

лен для торговли транзитом. В частности, организация, торгующая транзитом, должна иметь две накладные, в одной из которых она должна быть указана в качестве плательщика, а в другой – в качестве поставщика, причем реквизиты «Отпуск груза произвел» и «Груз получил» она не заполняет.

Поскольку порядок оформления товарных накладных при торговле транзитом нормативно не установлен, организации, участвующие в этой операции, вправе установить его соглашением сторон при заключении договоров купли-продажи.

Некоторые авторы рекомендуют при этом дополнять накладную ТОРГ-12 реквизитом «Покупатель» (поскольку плательщик и покупатель могут быть разными лицами в силу ст. 313 ГК РФ). Следует отметить, что наличие дополнительных реквизитов в унифицированных формах разрешено Постановлением Госкомстата РФ от 24.03.1999 г. № 20.

В подобном случае сторонами, например, может быть установлен следующий порядок оформления транзитной купли-продажи (организация Б закупает товар у организации А и перепродает его организации В, поручая организации А отгрузить товар транзитом организации В).

По соглашению сторон организация А оформляет два экземпляра накладных, указывая в них следующие данные:

- грузоотправитель – А;
- поставщик – А;
- грузополучатель – В;
- покупатель – Б;

- плательщик – Б,

и два экземпляра накладных, указывая в них следующие данные:

- грузоотправитель – А;
- поставщик – Б;
- грузополучатель – В;
- покупатель – В;
- плательщик – В,

заполняет во всех накладных реквизит «Отпуск груза произвел» и осуществляет отгрузку. Организация В заполняет во всех накладных реквизит «Груз принял грузополучатель». Организация Б получает экземпляр накладной, в которой она указана в качестве покупателя (плательщика), и экземпляр накладной, в которой она указана в качестве поставщика. Организация А получает экземпляр накладной, в которой она указана в качестве грузоотправителя и поставщика. В организации В остается экземпляр накладной, в которой она указана в качестве покупателя и плательщика.

При таком оформлении накладных содержание их реквизитов будет полностью соответствовать содержанию договоров купли-продажи. Аудитор, безусловно, должен обратить внимание на подобное соответствие.

Содержанию договоров купли-продажи должны соответствовать и реквизиты в счетах-фактурах. Организация А должна оформить свой счет-фактуру следующим образом:

- продавец – А;

- грузоотправитель – А;
 - грузополучатель – В;
 - покупатель – Б,
- а организация Б так:
- продавец – Б;
 - грузоотправитель – А;
 - грузополучатель – В;
 - покупатель – В.

Аудитор должен обратить особое внимание на заполнение указанных реквизитов в счетах-фактурах при транзитной торговле, так как несоответствие их содержанию договоров не позволит предъявить НДС к вычету организациям Б и В.

Применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. Согласно ст. 346.27 НК РФ, обложению ЕНВД подлежат такие виды предпринимательской деятельности, как розничная торговля через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 метров квадратных (по каждому объекту); розничная торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (киоски, палатки, лотки, торговые автоматы и др.); розничная торговля через объекты нестационарной торговой сети (развозная и разносная торговля).

При осуществлении розничной торговли через магазины и павильоны физическим показателем базовой доходности является площадь торгового зала в метрах квадратных.

При этом нередко возникает вопрос, связанный с порядком определения площади торгового зала для исчисления налога. При ответе на этот вопрос следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 346.27 Кодекса к площади торгового зала относится часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Согласно Письму Минфина РФ от 19.10.2007 г. № 03-11-04/3/411, к инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые имеющиеся в организации на объект стационарной торговой сети документы, содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право на пользование данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения; технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и т. п.).

Таким образом, как указывает Минфин РФ, при осу-

исчислении розничной торговли через объект стационарной торговой сети, имеющий торговый зал, организация должна исчислять единый налог на вмененный доход с использованием физического показателя базовой доходности «площадь торгового зала (в квадратных метрах)» с учетом площади торгового зала, указанной в инвентаризационных или правоустанавливающих документах.

Если по определенным причинам часть площади торгового зала не используется в целях ведения предпринимательской деятельности по розничной торговле (например, занята под склад), то организация при исчислении единого налога на вмененный доход может скорректировать размер площади торгового зала. При этом такая корректировка должна иметь документальное обоснование (экспликацию, выданную бюро технической инвентаризации, распоряжение администрации). При исчислении единого налога на вмененный доход в указанной ситуации площадь торгового зала, которая используется под складские помещения, не учитывается.

Исчисление единого налога на вмененный доход должно быть скорректировано и при сдаче части торгового зала в аренду. При этом площадь торгового зала уменьшается на площадь, сданную в аренду, поскольку единый налог на вмененный доход исчисляется исходя из площади торгового зала, непосредственно используемой для осуществления розничной торговли. Обоснованием к такому расчету может яв-

ляться договор аренды части площади торгового зала и соответственно инвентаризационные документы (например, экспликация, выданная бюро технической инвентаризации), в которых должна быть указана площадь торгового зала, непосредственно используемая для ведения розничной торговли.

Розничная торговля, как мы указывали выше, может осуществляться виртуально (через интернет-магазин). В отношении этого вида торговли Кодекс устанавливает следующее: посылочная и интернет-торговля не признаются розничной торговлей и не подпадают под ЕНВД (абз. 12 ст. 346.27 НК РФ).

Осуществление розничной торговли через торговые автоматы, продающие готовые продукты (шоколад, газированные напитки и др.)с, читается стационарной торговой сетью без торгового зала. Соответственно в этом случае организация – владелец автоматов должна уплачивать ЕНВД по розничной торговле, определяя базовую доходность с каждого торгового места (торгового автомата) (абз. 15 ст. 346.27 НК РФ, см. также Письмо Минфина РФ от 23.02.2008 г. № 03-11-04/3/86). Напомним, что осуществление торговли через автоматы, изготавливающие продукты (чай, кофе), до 01.01.2009 г. должно было облагаться ЕНВД как оказание услуг объектом общественного питания, не имеющим зала обслуживания посетителей (с использованием физического показателя «количество работников, включая индивидуального предпринимателя»), см. Письмо Минфина РФ от

28.03.2008 г. № 03-1102/35. С 01.01.2009 г. в гл. 26.3 Кодекса внесены изменения, согласно которым реализация через торговые автоматы товаров и (или) продукции общественного питания, изготовленной в этих торговых автоматах, относится в целях гл. 26.3 Кодекса к розничной торговле. Таким образом, любой торговый автомат независимо от того, какой товар или продукция через него реализуется, с 01.01.2009 г. относится к объекту розничной торговли.

Как было указано выше, объект обложения ЕНВД может возникнуть и в том случае, если торговая организация доставляет проданные товары покупателю собственным транспортом и при этом в договорах поставки стоимость транспортных услуг выделена отдельно и не включается в стоимость реализованных товаров. Тогда деятельность по доставке товаров подлежит обложению ЕНВД в случае, когда выполняется ограничение, установленное подп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ (не более 20 транспортных средств), см. Письмо Минфина РФ от 28.04.2005 г. № 03-06-05-04/112.

На практике организации розничной торговли (продуктовые магазины) нередко торгуют продукцией собственного производства, например курой гриль. Как указал Минфин РФ в Письме от 26.01.2009 г. № 03-11-06/3/10, согласно ст. 346.27 НК РФ, в целях гл. 26.3 Кодекса к сфере розничной торговли не относится торговля продукцией собственного производства (изготовления). Поэтому реализация кур гриль не может быть отнесена к розничной торговле и соот-

ветственно не подпадает под ЕНВД, а значит, подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

Если же в магазине организованы условия для потребления указанной продукции на месте, то такую деятельность следует рассматривать как оказание услуг общественного питания и соответственно она может подпадать под ЕНВД.

Раздельный учет при осуществлении деятельности, облагаемой ЕНВД, и облагаемой налогами в общеустановленном порядке. Если торговая организация осуществляет как деятельность, облагаемую ЕНВД, так и деятельность, попадающую под общий режим налогообложения, то, согласно п. 7 ст. 346.26 НК РФ, она обязана вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций. При этом раздельный учет должен включать:

- а) раздельный учет операций, облагаемых и не облагаемых НДС (подпадающих под ЕНВД), в целях исчисления НДС;
- б) раздельный учет доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль;
- в) раздельный учет заработной платы и иных выплат работникам в целях исчисления единого социального налога (ЕСН).

Для исчисления НДС организация, согласно ст. 170 (п. 4) НК РФ, должна в учетной политике для целей налогообложения установить порядок раздельного учета сумм «входного» НДС по товарам, работам, услугам, имущественным правам,

основным средствам, нематериальным активам, которые используются и в облагаемых, и в не облагаемых НДС операциях.

Аудитор должен убедиться в наличии порядка такого раздельного учета в приказе по учетной политике для целей налогообложения.

При этом в соответствии со ст. 170 (п. 4, абз. 6) НК РФ указанный порядок должен предусматривать разделение «входного» НДС между облагаемыми и необлагаемыми оборотами исходя из пропорции, которая рассчитывается как отношение стоимости отгруженных товаров, деятельность по реализации которых облагается ЕНВД (освобожденных от НДС), к стоимости всех товаров, отгруженных за налоговый период (квартал).

По мнению Минфина РФ (Письмо от 29.10.2004 г. № 03-04-11/185), для обеспечения сопоставимости показателей в расчете пропорции стоимость отгруженных товаров следует брать без НДС.

Аудитор должен убедиться в правильности расчетов при осуществлении раздельного учета и в соответствии распределения НДС между облагаемыми и необлагаемыми оборотами полученному расчету.

Также аудитор должен обратить внимание на правильность заполнения книги покупок в этом случае. Согласно п. 8 Правил ведения книг покупок и книг продаж (Постановление Правительства РФ от

02.12.2000 г. № 914), счет-фактура должен быть зарегистрирован в книге покупок на ту сумму, на которую производится налоговый вычет, исходя из результатов расчета.

Для исчисления налога на прибыль организация, осуществляющая деятельность, облагаемую как в общем, так и в специальном порядке (ЕНВД), в соответствии с п. 9 ст. 274 и с п. 7 ст. 346.26 НК РФ обязана вести обособленный учет доходов и расходов по такой деятельности. При этом порядок ведения такого учета в НК РФ не установлен. В силу этого организация должна установить подобный порядок самостоятельно (например, аналогичный порядку раздельного учета для цели исчисления НДС), отразив его в учетной политике.

Для исчисления ЕСН при распределении между видами деятельности заработной платы (с начислениями) персонала, занятого как в деятельности, облагаемой ЕНВД, так и в деятельности, подпадающей под общий режим налогообложения, следует руководствоваться Письмом Минфина РФ от 01.12.2005 г. № 03-11-04/3/156. Согласно указанному Письму, в таких случаях налоговая база по единому социальному налогу в виде сумм выплат и вознаграждений, исчисленных по удельному весу выручки, полученной от видов деятельности, не переведенных на уплату ЕНВД, в общей сумме выручки, полученной от всех видов деятельности, определяется за каждый месяц, а затем путем суммирования налоговых баз по единому социальному налогу за каждый месяц определяется налоговая база, накопленная нарастающим итогом

с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца отчетного периода (года).

При этом в целях отражения в расчетах авансовых платежей и декларациях по единому социальному налогу по итогам отчетных (налогового) периодов достоверных данных для исчисления единого социального налога не допускается определение доли выплат и вознаграждений, относящихся к видам деятельности, не переведенным на уплату единого налога на вмененный доход, исходя из сумм выручки нарастающим итогом с начала года до окончания соответствующего месяца (года).

Запрет на привлечение иностранной рабочей силы к некоторым видам розничной торговли. В соответствии с п. 5 ст. 18.1 Федерального закона от 25.07.2002 г. № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» Правительством РФ (Постановления от 15.11.2006 г. № 683; от 29.12.2007 г. № 1003; от 31.12.2008 г. № 1099) установлен запрет на привлечение иностранной рабочей силы к следующим видам розничной торговли:

а) розничная торговля алкогольными напитками, включая пиво, – с 01.01.2007 г.;

б) розничная торговля фармацевтическими товарами – с 01.01.2007 г.;

в) розничная торговля в палатках и на рынках – с 01.01.2008 г.;

г) прочая розничная торговля вне магазинов – с 01.01.2008 г.

Нарушение указанных постановлений влечет за собой штраф на должностных лиц – от 45 до 50 тыс. руб., на юридические лица – от 800 тыс. до 1 млн руб. либо административное приостановление деятельности на срок до 90 суток.

3. Организация автомобильного транспорта

Специфика аудиторской проверки организации автомобильного транспорта связана, во-первых, с тем обстоятельством, что автомобили являются источниками повышенной опасности, вследствие чего порядок их эксплуатации регулируется рядом законодательных и нормативных актов, исполнение которых обязательно для транспортных организаций всех форм собственности, а во-вторых, наличием ряда специфических операций, присущих только транспортным организациям. В соответствии с этим можно выделить ряд вопросов, которые должны находиться в поле зрения аудитора, проверяющего организацию автомобильного транспорта. К таким вопросам относятся:

- соблюдение установленных правил перевозок грузов, пассажиров, багажа;
- осуществление международных перевозок;
- исчисление и уплата НДС при осуществлении международных перевозок;
- соответствие учета доходов и расходов по обычным видам деятельности положениям отраслевой Инструкции;
- признание расходов, связанных с приобретением транспортных средств по договорам лизинга;

- учет операций по договорам транспортной экспедиции;
- учет затрат на топливо при применении современных систем платежей на АЗС;
- учет автомобильных шин;
- возмещение расходов, связанных со служебными командировками и служебными поездками водителей;
- организация труда водителей;
- аттестация руководителей и специалистов транспортных организаций;
- соответствие оформления путевых листов требованиям Минтранса РФ.

Соблюдение установленных правил перевозок грузов, пассажиров, багажа. В мае 2008 г. вступил в силу Федеральный закон от 08.11.2007 г. № 259-ФЗ «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта». Этим Законом установлены:

- общие положения;
- положения о перевозке грузов;
- положения о перевозке пассажиров (в том числе о регулярных перевозках, перевозках по заказам, перевозках легковыми такси);
- меры ответственности;
- претензии.

В отношении перевозки грузов Закон, в частности, устанавливает, что она должна осуществляться путем заключения договора перевозки груза. Подобный договор дол-

жен подтверждаться транспортной накладной, которая, если иное не предусмотрено договором перевозки груза, составляется грузоотправителем. Груз, на который не оформлена транспортная накладная, перевозчиком для перевозки не принимается, за исключением груза, перевозимого по договору фрахтования.

Договор перевозки груза может также заключаться посредством принятия перевозчиком к исполнению заказа, а при наличии договора об организации перевозок грузов – заявки грузоотправителя.

Обязательные реквизиты заказа, заявки и порядок их оформления устанавливаются Правилами перевозок грузов (на сегодняшний день действуют Правила перевозок грузов, утв. Минавтотрансом РСФСР от 30.07.1971 г., и Правила перевозок пассажиров, утв. Приказом Минавтотранса РСФСР от 24.12.1987 г. № 176).

Кроме Закона № 259-ФЗ ряд направленных на обеспечение безопасности дорожного движения требований к транспортным организациям установлен Федеральным законом от 10.12.1995 г. № 196-ФЗ «О безопасности дорожного движения». Статьей 20 Закона № 196-ФЗ установлено, что юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории РФ деятельность, связанную с эксплуатацией транспортных средств, обязаны:

- организовывать работу водителей в соответствии с требованиями, обеспечивающими безопасность дорожного

движения;

- соблюдать установленный законодательством РФ режим труда и отдыха водителей;
- создавать условия для повышения квалификации водителей и других работников автомобильного и наземного городского электрического транспорта, обеспечивающих безопасность дорожного движения;
- анализировать и устранять причины дорожно-транспортных происшествий и нарушений правил дорожного движения с участием принадлежащих им транспортных средств;
- обеспечивать соответствие технического состояния транспортных средств требованиям безопасности дорожного движения и не допускать транспортные средства к эксплуатации при наличии у них неисправностей, угрожающих безопасности дорожного движения;
- обеспечивать исполнение установленной Федеральным законом обязанности по страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств;
- организовывать и проводить с привлечением работников органов здравоохранения предрейсовые медицинские осмотры водителей, мероприятия по совершенствованию водителями навыков оказания доврачебной медицинской помощи пострадавшим в дорожно-транспортных происшествиях. Предрейсовый медицинский осмотр должен производиться перед началом рабочей смены водителей. Для его осуществления администрацией транспортной органи-

зации должно быть выделено специальное помещение. Организация предрейсового медицинского осмотра водителей находится под контролем администрации транспортной организации и методическим руководством территориального или ведомственного лечебно-профилактического учреждения. Предрейсовый медицинский осмотр должен осуществляться в соответствии с Методическими рекомендациями «Об организации проведения предрейсовых медицинских осмотров водителей транспортных средств» (утв. Минздравом РФ и Минтрансом РФ 29.01.2002 г.).

Осуществление международных перевозок. Порядок осуществления транспортной организацией международных перевозок регулируется Федеральным законом от 24.07.1998 г. № 127-ФЗ «О государственном контроле за осуществлением международных автомобильных перевозок и об ответственности за нарушение порядка их выполнения». Согласно ст. 2 Закона № 127-ФЗ, к осуществлению международных автомобильных перевозок российские перевозчики допускаются при наличии у них документа, удостоверяющего допуск российского перевозчика к осуществлению международных автомобильных перевозок (удостоверение допуска российского перевозчика).

Порядок допуска российских перевозчиков к осуществлению международных автомобильных перевозок установлен Положением, которое утверждено Постановлением Правительства РФ от 16.10.2001 г. № 730. Согласно Положению,

к международным автомобильным перевозкам допускаются юридические лица независимо от организационно-правовой формы и индивидуальные предприниматели, осуществляющие коммерческие и некоммерческие перевозки грузов и пассажиров (российские перевозчики).

Под некоммерческими перевозками в Положении понимаются перевозки российскими перевозчиками своих грузов за собственный счет для производственных нужд или своих работников (на автобусах вместимостью более девяти человек, включая водителя) на транспортных средствах, принадлежащих им на праве собственности или на ином законном основании.

Допуск российского перевозчика к осуществлению международных автомобильных перевозок производит Федеральная служба по надзору в сфере транспорта, а также ее территориальные органы. В подтверждение решения о допуске российского перевозчика к международным автомобильным перевозкам ему выдается удостоверение допуска, а также карточка допуска на каждое транспортное средство, на котором будут осуществляться международные автомобильные перевозки.

Формы бланков удостоверения и карточки допуска утверждены Министерством транспорта РФ (Приказ от 22.11.2004 г. № 36). Указанные бланки являются документами строгой отчетности и изготавливаются по технологии, обеспечивающей их защиту от подделки. Удостоверение вы-

дается:

- на 1 год – российским перевозчикам, впервые подавшим заявление, не имеющим опыта осуществления международных автомобильных перевозок или имеющим такой опыт продолжительностью менее 1 года;
- на 5 лет (если в заявлении не указан меньший срок) – российскими перевозчиками, которые на протяжении последних четырех лет, предшествовавших подаче заявления, осуществляли международные автомобильные перевозки как минимум не менее 1 года.

Срок действия удостоверения, выданного на 5 лет, может быть продлен по заявлению его владельца, но не более двух раз.

Срок действия удостоверения, выданного на 1 год, не продлевается.

Удостоверение является основанием для выдачи российскому перевозчику разрешения компетентного органа иностранного государства на проезд конкретных транспортных средств по территории этого иностранного государства, а также одним из обязательных документов для допуска к процедуре международной автомобильной перевозки в соответствии с Таможенной конвенцией о международной перевозке грузов с применением книжки МДП (1975 г.).

Передача удостоверения другому российскому перевозчику, а также карточек допуска для использования транспортного средства, не принадлежащего владельцу указанно-

го удостоверения либо переданного им во владение другому лицу, запрещается.

Исчисление и уплата НДС при осуществлении международных перевозок. Согласно ст. 164 НК РФ, обложение налогом на добавленную стоимость производится по налоговой ставке 0 % при оказании услуг:

а) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории РФ или ввозимых на территорию РФ товаров, выполняемых (оказываемых) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями;

б) непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;

в) по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов.

Статьей 165 НК РФ (п. 4) установлен перечень документов, подтверждающих право на применение налоговой ставки 0 % при оказании услуг вида «а» и «б». К ним относятся:

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным или российским лицом на оказание указанных услуг;

2) выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного или российского лица – покупателя указанных услуг на счет налогоплательщика в российском банке (либо выписка банка, подтверждающая внесение полученных налогоплательщиком сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного или российского лица – покупателя указанных услуг);

3) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление вывоза и (или) ввоза товаров, и пограничного таможенного органа, через который товар был вывезен за пределы территории РФ и (или) ввезен на территорию РФ;

4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории РФ (ввоз товаров на таможенную территорию РФ).

Указанные документы должны быть представлены для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 % в срок не позднее 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита. Если по истечении 180 календарных дней, считая с даты выпуска товаров таможенными органами в таможенных режимах экспорта,

свободной таможенной зоны, международного таможенного транзита, указанные документы не будут представлены, то операции подлежат налогообложению по ставке 18 % (если же впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, обосновывающие применение налоговой ставки в размере 0 %, уплаченные суммы налога подлежат возврату).

Если же организация оказывает услуги по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположен за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов, то для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 % в налоговый орган должны быть представлены следующие документы:

1) выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от российского или иностранного лица за оказанные услуги на счет российского налогоплательщика в российском банке;

2) реестр единых международных перевозочных документов по перевозке пассажиров и багажа, определяющих маршрут перевозки с указанием пунктов отправления и назначения.

При этом п. 9 ст. 165 НК РФ устанавливает, что порядок, предусматривающий необходимость предоставления подтверждающих документов в срок, не превышающий 180

дней, не распространяется на данный случай (когда в налоговый орган не представляется таможенная декларация).

В связи с этим нередко возникает вопрос: можно ли применить ставку 0 % к услугам по международной перевозке пассажиров и багажа при отсутствии документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, по истечении 180 дней?

По данному вопросу есть две точки зрения.

Позиция ФНС РФ (Письмо от 16.02.2006 г. № ММ-6-03/174@ «О налоге на добавленную стоимость») заключается в том, что если на момент определения налоговой базы у налогоплательщика отсутствуют документы, подтверждающие правомерность применения нулевой ставки, то данные услуги облагаются НДС по ставке 18 %.

В то же время есть ряд судебных решений, согласно которым законодательством не предусмотрена возможность применения ставки 18 % к услугам международной перевозки пассажиров и багажа (Постановление ФАС Московского округа от 29.07.2008 г. № КА-А40/6814-08 по Делу № А40-51592/07-14 (109)-298; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26.07.2007 г. № Ф04-5178/2007 (36767-А45-42) по Делу № А45-14425/2006-20/293; Постановление ФАС Московского округа от 22.07.2008 г. № КА-А40/6627-08 по Делу № А40-51580/07-151-337; Постановление ФАС Московского округа от 07.06.2008 г. № КА-А40/4802-08 по Делу № А40-47442/07-139-310; Постановление ФАС Московского округа от 19.02.2008 г. № КА-

А40/458-08 по Делу № А40-30796/07-107-181 и др.).

В этих постановлениях судьи указали, что налоговым законодательством не предусмотрена возможность применения к услугам по международной перевозке пассажиров и багажа иной ставки НДС, кроме нулевой. Налогоплательщик может применить ставку 0 % уже при продаже билетов по международным перевозкам пассажиров и багажа, так как условия применения этой ставки, предусмотренные подп. 4 п. 1 ст. 164 НК РФ, имеются уже на стадии их продажи. Положения же абз. 2 п. 9 ст. 165 НК РФ, на которые ссылались в судах налоговые органы, не применяются к услугам по перевозке пассажиров и грузов. Следовательно, доначислить налог по ставке 18 % нельзя.

Аудитор должен убедиться в обоснованности применения налоговой ставки 0 % и ведении транспортной организацией раздельного учета при наличии оборотов, облагаемых по ставке 18 %. Порядок организации подобного раздельного учета рассмотрен в пункте «Раздельный учет сумм НДС при производстве продукции, реализуемой внутри России, и на экспорт» раздела 1: «Организация по производству продукции».

Соответствие учета доходов и расходов по обычным видам деятельности положениям отраслевой Инструкции. Специфика аудиторской проверки организации автомобильного транспорта связана также с тем обстоятельством, что учет доходов и расходов по обычным видам дея-

тельности в такой организации должен осуществляться в соответствии с рекомендациями отраслевой инструкции, утв. Приказом Минтранса РФ от 24.06.2003 г. № 153 (обязательность исполнения рекомендаций отраслевых инструкций подобного рода для организаций любых форм собственности и организационно-правовых форм установлена ПБУ 10/99 Минфина РФ). Согласно Инструкции к обычным видам деятельности транспортной организации относятся доходы от:

- грузовых и пассажирских перевозок;
- транспортно-экспедиционных операций;
- предоставления автомобилей (аренды, проката);
- погрузо-разгрузочных работ и складских операций;
- некоторых других операций (доходов автостанций, автовокзалов и др.).

Аудитор должен убедиться в том, что перечисленные в Инструкции доходы отражаются транспортной организацией в составе обычных (на счете 90).

При формировании расходов по обычным видам деятельности транспортная организация, согласно Инструкции, должна обеспечить их группировку по элементам:

- материальные расходы (расходы на топливо, шины и др.);
- расходы на оплату труда;
- начисления на оплату труда;
- амортизация;
- прочие расходы (расходы на ремонт, командировочные

расходы, расходы на рекламу, расходы на получение специальных разрешений на перевозку, расходы на платные автостоянки по пути следования, сборы за проезд и др.).

Признание расходов, связанных с приобретением транспортных средств по договорам лизинга. Транспортные организации нередко приобретают дорогостоящие транспортные средства по договорам лизинга (в том числе международного). При проверке операций по приобретению имущества по договору лизинга перед аудитором может возникнуть ряд вопросов, не имеющих однозначных ответов:

- признание в налоговом учете лизинговых платежей;
- признание в налоговом учете расходов, связанных с получением лизингового имущества и доведением его до работоспособного состояния;
- признание в налоговом учете налогов, сборов и платежей при международном лизинге.

Рассмотрим эти вопросы.

В отношении признания в составе налоговых расходов лизинговых платежей аудитор должен иметь в виду следующее.

В подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ указано, что лизинговые платежи за принятое в лизинг имущество признаются расходом по налогу на прибыль. В соответствии с п. 1 ст. 28 Федерального закона от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» лизинговым платежом является общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение за-

трат и доход лизингодателя. В лизинговый платеж может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю. В связи с этой формулировкой Закона возникает вопрос: учитывается ли в составе расходов по налогу на прибыль входящая в сумму лизингового платежа выкупная стоимость имущества?

Согласно позиции Минфина РФ, выкупная стоимость предмета лизинга является расходом на приобретение его в собственность, включается в первоначальную стоимость основного средства и погашается путем начисления амортизации. К расходам может быть отнесена часть лизингового платежа за получение во владение и пользование предмета лизинга, выкупная цена в расходах не учитывается. Эта позиция высказана Минфином РФ в Письме от 04.03.2008 г. № 03-0306/1/138; Письме от 27.04.2007 г. № 03-03-05/104 и др.

В то же время решения арбитражных судов практически всех округов исходят из противоположной позиции. Суды указывают, что из ст. 28 Федерального закона от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ следует, что лизинговый платеж является единым платежом, в который может включаться выкупная стоимость предмета лизинга. Налоговый кодекс РФ не содержит запрета на включение в состав расходов лизингового платежа, в который включена выкупная стоимость лизингового имущества. Вследствие этого лизинговый платеж,

включающий в себя несколько самостоятельных платежей, является единым платежом, производится в рамках единого договора лизинга и выделение из лизингового платежа части, приходящейся на стоимость имущества с исключением этой части из состава расходов, неправомерно (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26.03.2008 г. по Делу № А56-6459/2007; Постановление ФАС Московского округа от 18.04.2007 г., 25.04.2007 г. № КА-А40/1228-07 по Делу № А40-19169/06-99-121; Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 13.06.2007 по Делу №А29-7407/2006а; Постановление ФАС Поволжского округа от 23.05.2006 г. по Делу № А65-19028/2005-СА2-41 и др. – всего более 100 постановлений).

В соответствии с договором лизинга на лизингополучателя могут быть возложены обязанности по доставке лизингового имущества и доведению его до состояния, в котором оно пригодно для использования. В этом случае перед лизингополучателем возникает вопрос порядка признания связанных с этими операциями расходов.

По мнению Минфина РФ (Письмо от 13.03.2006 г. № 03-0304/1/215), расходы, понесенные лизингополучателем по доставке, доведению предмета лизинга до состояния, в котором он пригоден к эксплуатации (в том числе проектные, монтажные и пусконаладочные работы), не включаются в первоначальную стоимость предмета лизинга, но могут быть учтены лизингополу-

чателем в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Минфин РФ в этом Письме также указывает, что, учитывая положения ст. 272 Кодекса, расходы лизингополучателя по доставке и доведению предмета лизинга до состояния, в котором он пригоден к эксплуатации, следует учитывать при определении налоговой базы по налогу на прибыль с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. В случае если договор лизинга приходится более чем на один отчетный (налоговый) период, данные расходы следует учитывать в целях налогообложения равными частями в течение срока действия договора лизинга.

Если в соответствии с договором лизинга имущество находится на балансе лизингополучателя, то, согласно подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ, расходами, учитываемыми в составе прочих расходов лизингополучателя, признаются лизинговые платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со ст. 259 Кодекса. Кодекс при этом не уточняет, в какой сумме должен производиться вычет, если график лизинговых платежей предусматривает платежи не каждый месяц (например, один раз в квартал).

В этом случае возможны следующие варианты:

- 1) из лизингового платежа вычитается сумма амортизации, начисленной в месяце начисления лизингового платежа;

2) из лизингового платежа вычитается сумма амортизации, начисленной за месяцы периода лизингового платежа согласно графику.

Рассмотрим эти варианты на примере.

ПРИМЕР

Лизинговое имущество находится на балансе лизингополучателя. Срок договора лизинга – 12 месяцев 2007 г. Сумма лизинговых платежей – 1 200 000 руб. (без учета НДС). График предусматривает уплату четыремь кварталными платежами по 300 000 руб. каждый. Месячная сумма амортизации – 100 000 руб. При первом варианте налоговые расходы будут признаны в следующем порядке (табл. 3.1).

Таблица 3.1. Признание амортизации и лизинговых платежей в налоговом учете при первом варианте

Месяц (2007 г.)	Амортизация лизингового имущества	Сумма лизингового платежа по графику	Общий расход лизингополучателя для целей налогообложения прибыли	Общий расход лизингополучателя для целей налогообложения прибыли нарастающим итогом
Январь	100 000	0	100 000	100 000
Февраль	100 000	0	100 000	200 000
Март	100 000	300 000	$100\,000 + (300\,000 - 100\,000) = 300\,000$	500 000
Апрель	100 000	0	100 000	600 000
Май	100 000	0	100 000	700 000
Июнь	100 000	300 000	$100\,000 + (300\,000 - 100\,000) = 300\,000$	1 000 000
Июль	100 000	0	100 000	1 100 000
Август	100 000	0	100 000	1 200 000
Сентябрь	0	300 000	0	1 200 000
Октябрь	0	0	0	1 200 000
Ноябрь	0	0	0	1 200 000

Декабрь	0	300 000	0	1 200 000
Итого	800 000	1 200 000	1 200 000	1 200 000

Как видим, в этом случае уже в августе 2007 г. сумма лизинговых платежей будет полностью признана в составе прочих расходов, хотя до окончания срока лизинга остается еще четыре месяца. В связи с этим более обоснованным пред-

ставляется второй вариант (табл. 3.2).

Таблица 3.2. Признание амортизации и лизинговых платежей в налоговом учете при втором варианте

Месяц (2007 г.)	Амортизация лизингового имущества	Сумма лизингового платежа по графику	Общий расход лизингополучателя для целей налогообложения прибыли	Общий расход лизингополучателя для целей налогообложения прибыли нарастающим итогом
Январь	100 000	0	100 000	100 000
Февраль	100 000	0	100 000	200 000
Март	100 000	300 000	$100\,000 + (300\,000 - 100\,000 \times 3) = 100\,000$	300 000
Апрель	100 000	0	100 000	400 000
Май	100 000	0	100 000	500 000
Июнь	100 000	300 000	$100\,000 + (300\,000 - 100\,000 \times 3) = 100\,000$	600 000
Июль	100 000	0	100 000	700 000
Август	100 000	0	100 000	800 000

Сентябрь	100 000	300 000	$100\,000 + (300\,000 - 100\,000 \times 3) = 100\,000$	900 000
Октябрь	100 000	0	100 000	1 000 000
Ноябрь	100 000	0	100 000	1 100 000
Декабрь	100 000	300 000	$100\,000 + (300\,000 - 100\,000 \times 3) = 100\,000$	1 200 000
Итого	1 200 000	1 200 000	1 200 000	1 200 000

Как показывает практика, транспортные организации нередко берут транспортные средства в лизинг у иностранных организаций-нерезидентов (международный лизинг). В этом случае аудитору необходимо обратить внимание на особенности исчисления и уплаты таможенных платежей, НДС, налога на прибыль.

При ввозе лизингового имущества на территорию РФ российские организации-лизингополучатели уплачивают на таможне в соответствии со ст. 318 Таможенного кодекса РФ ввозную таможенную пошлину, НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ (подп. 4 п. 1 ст. 146 и подп. 1 п. 1 ст. 151 НК РФ), а также сбор за таможенное оформление.

Ввоз в этом случае может осуществляться в таможенном режиме «временного ввоза». Но организации часто не пользуются льготным режимом в связи с тем, что он ограничен сроком в 34 месяца, и уплачивают таможенные пошлины и сборы в размере, предусмотренном при режиме «свободно-

го обращения».

Расходы по таможенному оформлению предмета лизинга, понесенные лизингополучателем в соответствии с договором лизинга, могут быть учтены им в целях налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. В случае если договор лизинга приходится более чем на один отчетный (налоговый) период, расходы по таможенному оформлению должны учитываться в целях налогообложения равными частями в течение срока действия договора лизинга (Письмо Минфина РФ от 24.10.2005 г. № 03-03 -04/1/292).

Суммы НДС, уплаченные при ввозе на территорию РФ лизингового имущества, могут быть приняты к вычету после принятия этого имущества к учету, в том числе на забалансовый счет (Письмо Минфина РФ от 09.03.2005 г. № 03-04-08/35).

Кроме НДС, уплаченного при ввозе, лизингополучатель обязан в определенных случаях, действуя в качестве налогового агента, удержать НДС с причитающегося нерезиденту лизингового платежа и перечислить его в бюджет. Эта обязанность возникает в том случае, когда местом реализации потребляемых лизингополучателем услуг является территория РФ.

Аудитор должен проанализировать, территория какого государства будет являться, согласно НК РФ, местом реализации услуг при международном лизинге.

Согласно ст. 148 НК РФ, местом реализации услуг признается территория РФ в случаях, если:

- местом осуществления деятельности покупателя услуг по лизингу движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств, является территория России;
- предметом лизинга является недвижимое имущество (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания), находящееся на территории РФ.

Что же касается лизинга автотранспортных средств, то место реализации этих услуг определяется в соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ как место деятельности лизингодателя, т. е. иностранное государство. Поэтому при заключении международного договора лизинга, объектом которого являются автотранспортные средства, перечисляя лизинговые платежи по такому договору, российская организация-лизингополучатель не является налоговым агентом по НДС и удерживать НДС с лизинговых платежей не обязана.

Кодексом установлено также (подп. 7 п. 1 ст. 309), что доходы, полученные иностранной организацией от лизинговых операций с имуществом, используемым на территории РФ (если получение таких доходов не связано с предпринимательской деятельностью иностранной организации через постоянное представительство РФ), относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налогом на прибыль, удерживаемым у источника вы-

платы доходов.

Налог на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, согласно ст. 310 НК РФ, должен быть исчислен, удержан и уплачен в бюджет российской организацией, выплачивающей доход, при каждой выплате доходов.

Доход, подлежащий налогообложению, рассчитывается как сумма лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества лизингодателю. Налог на прибыль удерживается по ставке 20 или 10 % в зависимости от того, какое имущество является предметом лизинга и для каких целей оно используется (п. 2 ст. 284 НК РФ).

Аудитор должен также не забывать о том, что если лизингодатель является резидентом государства, с которым у России заключено и действует соответствующее соглашение об избежании двойного налогообложения, то при налогообложении доходов лизингодателя необходимо учитывать положения такого соглашения.

Учет операций по договорам транспортной экспедиции. При проверке организации, оказывающей транспортно-экспедиционные услуги, аудитор должен правильно квалифицировать сделку между сторонами (экспедитором и клиентом). Согласно ст. 801 ГК РФ, по договору транспортной экспедиции экспедитор обязуется за вознаграждение за счет клиента (грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных дого-

ворных услуг, связанных с перевозкой груза. Согласно Классификатору видов экономической деятельности ОК 004-93, к таким услугам могут относиться:

- вывоз и доставка грузов;
- организация перевозок;
- получение и приемка груза;
- подготовка транспортной документации;
- подготовка груза (укрупнение или разбивка на более мелкие партии);
- посреднические операции с фрахтом, таможенной очисткой и др.

Как показывает практика, возможны следующие варианты сделок между экспедитором и клиентом:

- экспедитор самостоятельно оказывает клиенту услуги (перевозки, погрузки-разгрузки и т. д.);
- экспедитор действует в качестве посредника. Например, экспедитор заключает за счет клиента договор перевозки грузов, действуя либо от своего имени, либо от имени клиента (п. 1 ст. 801 ГК РФ);
- экспедитор одновременно оказывает клиенту услуги (например, по приемке груза и его погрузке) и действует в качестве посредника.

Аудитор должен убедиться в том, что договор транспортной экспедиции соответствует требованиям ст. 801–806 ГК РФ и Федеральному закону от 30.06.2003 г. № 87-ФЗ «О транспортной экспедиции»; что содержание услуг, оказыва-

емых экспедитором клиенту, соответствует условиям договора; что выполненные экспедитором операции правильно квалифицированы (самостоятельное оказание услуг, оказание услуг в качестве посредника) и правильно отражены в учете. Затраты по услугам, самостоятельно оказанным экспедитором, подлежат отражению в соответствии с планом счетов на счете 20; расходы, осуществляемые экспедитором, действующим в качестве посредника за счет заказчика, подлежат отнесению на расходы с заказчиком (счет 76) и должны быть возмещены последним на основании письменного отчета агента (экспедитора).

Учет затрат на топливо при применении современных систем платежей на АЗС. В настоящее время транспортные организации осуществляют расчеты с АЗС за приобретенное топливо следующими способами:

- за наличный расчет;
- по талонам, приобретенным путем безналичных расчетов;
- с помощью корпоративных банковских пластиковых карт;
- по топливным картам с магнитной полосой;
- по топливным смарт-картам (микропроцессорным пластиковым картам).

Аудитор должен убедиться в правильности оформления и отражения в учете указанных операций.

При приобретении топлива на АЗС с помощью талонов

транспортной организации следует использовать счет 50/3 «Денежные документы». В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов денежный документ – это документ, удостоверяющий право на оказание услуги, стоимость которой отражена в самом документе. Поскольку топливные талоны полностью отвечают этим требованиям, то операции с ними должны быть отражены следующим образом:

Д-т 76 К-т 51 – предоплата талонов;

Д-т 50/3 К-т 76 – оприходование талонов;

Д-т 71 К-т 50/3 – выдача талонов водителю;

Д-т 10 К-т 71 – оприходование топлива.

При получении организацией корпоративной банковской пластиковой карты организацией открывается специальный карточный счет. Поэтому операции с подобной картой должны отражаться на счете 55 «Специальные счета в банках»:

Д-т 55 К-т 51 – зачислены денежные средства на корпоративную карту;

Д-т 71 К-т 55 – денежные средства сняты держателем карты; Д-т 10 К-т 71 – оприходовано топливо либо:

Д-т 10 К-т 55 – оприходовано топливо, оплаченное корпоративной картой (в том случае, если на АЗС имеются соответствующие считывающие устройства). Для использования топливных карт с магнитной полосой или топливных смарт-карт транспортная организация заключает с топливной компанией (либо с процессинговым центром) договор на поставку топлива, по которому компания передает транспортной

организации указанные карты.

Транспортная компания осуществляет предоплату предусмотренной договором суммы (Д-т 60 К-т 51). При заправке автомобилей топливная карта держателя идентифицируется на учетном терминале АЗС, после чего водитель получает чек. Ежемесячно топливная компания предоставляет транспортной организации отчет (реестр) операций по картам, акт сдачи-приемки, счет-фактуру. На основании чеков приходится топливо (Д-т 10 К-т 60), по получении счета-фактуры предъявляется НДС к вычету (Д-т 19 К-т 60).

Списание топлива в транспортной организации должно осуществляться на основании надлежаще оформленных путевых листов (Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 г. № 78):

- путевой лист легкового автомобиля (форма № 3);
- путевой лист специального автомобиля (форма № 3 спец.);
- путевой лист легкового такси (форма № 4);
- путевой лист грузового автомобиля (форма № 4-С, форма № 4-П);
- путевой лист автобуса (форма № 6; форма № 6 спец.).

Путевой лист, согласно указанному выше Постановлению, должен выдаваться на один день или на одну смену. На более длительный срок путевой лист может быть выдан, если водитель выполняет задание в течение более одной смены (междугородные перевозки).

Для контроля за движением путевых листов транспортная организация должна вести журнал учета движения путевых листов (форма № 8).

Для учета пробега автомобиля (величина пробега подлежит отражению в путевом листе) транспортные организации должны вести журналы учета показания спидометров и составлять акты снятия показаний спидометров.

Кроме того, для контроля за расходом топлива ежемесячно должны составляться акты замера остатков топлива в топливных баках автомобилей. Эти документы не являются унифицированными, их форма должна быть установлена учетной политикой организации. Необходимость составления указанных (неунифицированных) документов предусмотрена Инструкцией по учету поступления и расхода горюче-смазочных материалов и единых талонов на отпуск нефтепродуктов на отпуск на предприятиях, в организациях, колхозах и совхозах (утв. Госкомнефтепродуктом СССР 03.02.1984 г. № 01/218-72), действующей в части, не противоречащей законодательным и нормативным актам РФ.

Учет автомобильных шин. Обслуживание и эксплуатация автомобильных шин должны осуществляться в соответствии с Правилами эксплуатации автомобильных шин АЭ 001-04, утв. Распоряжением Минтранса РФ от 21.01.2004 г. № АК-9-Р, являющегося обязательным для всех владельцев транспортных средств (утратило силу 31.12.2007 г., в связи с

чем может применяться транспортными организациями как методическая основа при разработке собственных правил). Согласно указанным выше Правилам, на каждую шину, установленную на автомобиль, должна вестись карточка учета по форме, установленной Правилами (в приложении № 12).

В соответствии с ПБУ 5/01 Минфина РФ «Учет материально-производственных запасов» и Инструкцией по применению Плана счетов приобретенные автомобильные шины подлежат учету в составе материально-производственных запасов.

Замену изношенных шин на новые транспортные организации отражают как ремонт основного средства, при этом новые шины списываются со счета 10 на счет затрат и на них заводятся указанные выше карточки.

Кроме того, в транспортных организациях имеет место такая операция, как сезонная замена шин (летних на зимние и наоборот). Следует отметить, что действующие нормативные акты Минфина РФ не предусматривают такой операции, как оприходование материально-производственных запасов, временно выведенных из эксплуатации. Поэтому на практике транспортные организации применяют следующие варианты учета:

- новые шины списываются со счета 10 на счет 20 при замене изношенных шин. Сезонная замена шин отражается внесистемно в специальной оборотной ведомости;
- новые шины при замене ими изношенных списываются

с субсчета счета 10 (например, «Шины на складе») на субсчет счета 10 (например, «Шины, установленные на транспортные средства»). При сезонной замене шин имеет место обратная проводка. А на счет 20 списываются изношенные шины при их замене новыми.

Аудитор должен убедиться в том, что выбранный организацией способ учета движения шин утвержден в ее учетной политике.

Возмещение расходов, связанных со служебными командировками и служебными поездками водителей. В транспортной организации, осуществляющей междугородние и международные перевозки, могут иметь место:

- а) служебные командировки водителей;
- б) служебные поездки водителей, постоянная работа которых имеет разъездной характер.

Возмещение расходов водителей в этих двух случаях регулируется различными нормами законодательства, поэтому аудитор должен понять, правильно ли организация квалифицирует условия труда своих водителей.

Согласно ст. 166 Трудового кодекса РФ, служебная командировка – это поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок в место, находящееся вне места постоянной работы. А разъездной характер работы предполагает постоянную работу в пути (ст. 166 ТК РФ).

В соответствии с этими определениями Минфин в Письме от 01.06.2005 г. № 03-05-01-04 /168 указал следующее:

- если постоянная работа водителя не связана с междугородними перевозками и в каждом случае такая перевозка осуществляется по отдельному распоряжению руководства, то это служебная командировка;
- если водитель постоянно работает на междугородних перевозках, то это работа, имеющая разъездной характер.

При этом указанные условия труда водителя должны быть определены в соответствующих документах (коллективный договор, трудовой договор, локальный нормативный акт), в чем и должен убедиться аудитор. Кроме того, в коллективном договоре, локальном нормативном акте должен быть указан перечень работ, должностей, носящих разъездной характер.

Как при направлении водителя в служебную командировку, так и при его служебных поездках, связанных с разъездным характером работы, водителю, согласно ст. 168 и 168.1 ТК РФ, должны быть возмещены:

- расходы по найму жилого помещения при остановках в пути;
- суточные;
- иные расходы с разрешения или ведома работодателя (плата за въезд, оплата стоянки автомобиля и пр.).

Порядок и размер возмещения расходов определяется коллективным договором, локальным нормативным актом.

При рассмотрении вопроса налогообложения суточных аудитор должен иметь в виду следующее.

При служебных командировка суточные освобождаются от обложения НДФЛ в пределах установленной организацией нормы, но не более 700 руб. за каждый день командировки внутри РФ и не более 2500 руб. за каждый день заграничной командировки (п. 3 ст. 217 НК РФ). Единым социальным налогом суточные при служебных командировках не облагаются. Как указано в ст. 238 НК РФ (п. 1, подп. 2), суточные не облагаются ЕСН в пределах норм, установленных законодательством. Минфином РФ (Письмо от 24.08.2007 г. № 03-04-06-02/164) указано, что в данном случае следует применять нормы, установленные Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 г. № 93 для исчисления налога на прибыль (100 руб.). Суточные, выплаченные сверх этой суммы, также не облагаются ЕСН, поскольку они не уменьшают облагаемую прибыль (п. 3 ст. 236, п. 38 ст. 270 НК РФ, Письмо Минфина РФ от 24.08.2007 г. № 03-04-06-02/164).

При служебных поездках, связанных с разъездным характером работы, предельного размера суточных для цели обложения НДФЛ Налоговым кодексом не установлено. Поскольку служебные поездки, связанные с разъездным характером работы, служебными командировками не признаются (ст. 166 ТК РФ), то установленный ст. 217 НК РФ норматив (700 руб.) к ним неприменим. В то же время все выплаты, перечисленные в ст. 168.1 ТК РФ, не облагаются НДФЛ, поскольку это компенсации, связанные с исполнением работником своих обязанностей (ст. 217, п. 3 НК РФ). Следова-

тельно, суточные, выплачиваемые при служебных поездках, связанных с разъездным характером работы, не облагаются НДФЛ в пределах норм, установленных коллективным договором, локальным нормативным актом (Письмо Минфина РФ от 24.04.2007 г. № 03-04-06-01/129). В указанном Письме Минфин РФ подтверждает также, что суточные при разъездном характере в пределах установленной организацией нормы не облагаются ЕНС (ст. 238 НК РФ), и уменьшает налог на прибыль в составе расходов на оплату труда (поскольку Постановление Правительства РФ от 08.02.2002 г. № 93 не нормирует суточные при разъездном характере работы).

Организация труда водителей. Все транспортные организации в РФ независимо от организационно-правовой формы и форм собственности при организации труда водителей обязаны соблюдать требования Положения «Об особенностях режима рабочего времени и времени отдыха водителей автомобилей» (утв. Приказом Минтранса РФ от 20.08.2004 г. № 15). Настоящим Положением установлен ряд требований, важнейшими из которых являются следующие:

- транспортные организации обязаны ежемесячно составлять график работы (сменности) на линии, в котором должны быть предусмотрены продолжительность ежедневной работы (смена), время ее начала и конца, время перерывов для отдыха и питания, время междусменного (ежедневного) и еженедельного отдыха. Графики должны доводиться до сведения водителей и учитывать мнение представительного ор-

гана работников;

- транспортная организация должна обеспечивать нормальную продолжительность рабочего времени водителей: либо ежедневную (не более 8 часов при пятидневной рабочей неделе, не более 7 часов при шестидневной рабочей неделе), либо еженедельную (не более 40 часов в неделю), либо при суммированном учете рабочего времени (расчетный период – один месяц либо не более шести месяцев при сезонных перевозках);
- при суммированном учете рабочего времени продолжительность смены не может превышать 10 (в некоторых случаях – 12) часов.

Положением также предусмотрен ряд требований по обязательным перерывам в управлении автомобилем, по ограничению сверхурочных работ и т. д.

Аудитор должен убедиться в том, что организацией выполняются требования указанного Положения.

Если транспортной организацией установлен суммированный учет рабочего времени водителей, то аудитору следует обратить внимание на правильность исчисления среднего заработка для случаев, предусмотренных Трудовым кодексом. Согласно Постановлению Правительства РФ от 24.12.2007 г. № 922, для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованный отпуск должен использоваться средний дневной заработок; для других случаев, предусмотренных Трудовым кодексом РФ (командировка, обучение и

др.), – средний часовой заработок.

Аттестация руководителей и специалистов транспортных организаций. Правительством РФ в Постановлении от 30.08.1993 г. № 876 в целях безопасности движения транспортных средств установлено, что на должности руководителей и специалистов транспортных организаций независимо от формы собственности могут быть назначены только лица, прошедшие специальную подготовку (аттестацию). Аттестация проводится один раз в пять лет в аттестационных комиссиях региональных или иных органов государственного управления на транспорте. Порядок аттестации установлен Приказом Минтранса РФ и Минтруда РФ от 11.03.1993 г. № 13/11. Согласно этому Приказу, в организациях автомобильного транспорта аттестации подлежат:

- руководитель организации или его заместитель, отвечающий за безопасность движения;
- начальники подразделений эксплуатации, безопасности дорожного движения, технического контроля;
- начальники колонн (маршрутов, отрядов);
- специалисты (диспетчеры, механики ОТК, механики колонн, отрядов).

Контроль за выполнением Приказа Минтранса РФ и Минтруда РФ № 13/11 возложен на Российскую транспортную инспекцию.

Соответствие оформления путевых листов требованиям Минтранса РФ. Приказом Минтранса РФ от

18.09.2008 г. № 152 установлены обязательные реквизиты и порядок заполнения путевых листов, который должны применять все юридические лица и индивидуальные предприниматели, эксплуатирующие легковые автомобили, грузовые автомобили, автобусы, троллейбусы и трамваи.

Путевой лист должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- 1) наименование и номер;
- 2) сведения о сроке действия;
- 3) сведения о собственнике (владельце) транспортного средства;
- 4) сведения о транспортном средстве;
- 5) сведения о водителе.

Сведения о сроке действия путевого листа включают дату (число, месяц, год), в течение которой путевой лист может быть использован, а в случае, если путевой лист оформляется более чем на один день, – даты (число, месяц, год) начала и окончания срока, в течение которого путевой лист может быть использован.

Сведения о собственнике (владельце) транспортного средства включают:

- 1) для юридического лица – наименование, организационно-правовую форму, местонахождение, номер телефона;
- 2) для индивидуального предпринимателя – фамилию, имя, отчество, почтовый адрес, номер телефона.

Сведения о транспортном средстве включают:

1) тип транспортного средства (легковой автомобиль, грузовой автомобиль, автобус, троллейбус, трамвай) и модель транспортного средства, а в случае, если грузовой автомобиль используется с автомобильным прицепом, автомобильным полуприцепом, кроме того, – модель автомобильного прицепа, автомобильного полуприцепа;

2) государственный регистрационный знак легкового автомобиля, грузового автомобиля, грузового прицепа, грузового полуприцепа, автобуса, троллейбуса;

3) показания одометра (полные километры пробега) при выезде транспортного средства из гаража (депо) и его заезде в гараж (депо);

4) дату (число, месяц, год) и время (часы, минуты) выезда транспортного средства с места постоянной стоянки транспортного средства и его заезда на указанную стоянку.

Сведения о водителе включают:

1) фамилию, имя, отчество водителя;

2) дату (число, месяц, год) и время (часы, минуты) проведения предрейсового и послерейсового медицинского осмотра водителя.

На путевом листе допускается размещение дополнительных реквизитов, учитывающих особенности осуществления деятельности, связанной с перевозкой грузов, пассажиров и багажа автомобильным транспортом или городским наземным электрическим транспортом.

Путевой лист оформляется на каждое транспортное сред-

ство, используемое юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем для осуществления перевозок грузов, пассажиров и багажа автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом в городском, пригородном и междугородном сообщениях.

Путевой лист оформляется на один день или срок, не превышающий одного месяца.

Если в течение срока действия путевого листа транспортное средство используется посменно несколькими водителями, то допускается оформление на одно транспортное средство нескольких путевых листов отдельно на каждого водителя.

В наименовании путевого листа указывается тип транспортного средства, на которое оформляется путевой лист (путевой лист легкового автомобиля, путевой лист трамвая и т. п.). Номер путевого листа указывается в заголовочной части в хронологическом порядке в соответствии с принятой владельцем транспортного средства системой нумерации. В заголовочной части путевого листа проставляются печать или штамп юридического лица, индивидуального предпринимателя, владеющих соответствующими транспортными средствами на правах собственности или ином законном основании.

Даты, время и показания одометра при выезде транспортного средства с постоянной стоянки и его заезде на постоянную стоянку проставляются уполномоченными лицами, на-

значаемыми решением руководителя предприятия или индивидуального предпринимателя, и заверяются их штампами или подписями с указанием инициалов и фамилий.

В случае оформления на одно транспортное средство нескольких путевых листов отдельно на каждого водителя дата, время и показания одометра при выезде транспортного средства с постоянной стоянки проставляются в путевом листе водителя, который первым выезжает с места постоянной стоянки, а дата, время и показания одометра при заезде транспортного средства на постоянную стоянку – в путевом листе водителя, который последним заезжает на постоянную стоянку.

Даты и время проведения предрейсового и послерейсового медицинского осмотра водителя проставляются медицинским работником, проводившим соответствующий осмотр, и заверяются его штампом и подписью с указанием фамилии, имени и отчества.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.