

# Особенности учета расходов по оказанным аудиторскими услугами

В связи с принятием новой редакции Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденных постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30.10.2008 № 210/161/151 (далее – Основные положения), и внесением изменений в Закон Республики Беларусь «О налогах на доходы и прибыль» от 22.12.1991 № 1330-XII (с учетом последующих изменений и дополнений) (далее – Закон о налогах на доходы и прибыль) необходимо обратить внимание на порядок отражения в бухгалтерском учете расходов по оказанным аудиторскими услугами в 2009 году.

годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) как комплексная ревизия по приватизации предприятия;

3) как комплексная проверка по специальному заданию (например при смене главного бухгалтера). Это позволяет новому главному бухгалтеру учесть слабые места в организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, своевременно устранить выявленные в ходе проверки ошибки, нарушения и неточности и т.п.;

Таблица 1

Развитие рыночных отношений в нашей стране привело к тому, что сегодня уже никто не сомневается в необходимости услуг, которые оказывают аудиторы. В соответствии со статьей 2 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 08.11.1994 № 3373-XII (с учетом последующих изменений и дополнений) (далее – Закон об аудиторской деятельности) аудиторские организации, аудиторы, осуществляющие деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей (далее – аудиторы – индивидуальные предприниматели), проводят аудит и могут оказывать сопутствующие аудиту услуги (таблица 1).

Аудит может классифицироваться по различным признакам. По обязательности проведения различают аудит инициативный и обязательный.

## ИНИЦИАТИВНЫЙ АУДИТ

Инициативный аудит проводится по решению собственника или органа, им уполномоченного. Он может быть проведен:

1) в качестве ревизионной комиссии для утверждения

Оказываемые аудиторскими услуги	
Аудит	Сопутствующие аудиту услуги
<p>Достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности</p> <p>Достоверности консолидированной отчетности о деятельности банковской группы, банковского холдинга</p> <p>Правильности отражения операций по счетам бухгалтерского учета</p> <p>Целевого использования кредитов и инвестиций</p> <p>Финансового состояния инвестора (инициатора инвестиционного проекта)</p> <p>Финансового состояния эмитента ценных бумаг</p> <p>Формирования уставного фонда, происхождения денежных средств учредителей (участников) организации, вносимых в ее уставный фонд</p> <p>Достоверности налоговой декларации (расчета)</p> <p>Состава и стоимости предприятия как имущественного комплекса</p> <p>Стоимости основных средств, находящихся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении аудируемого лица</p> <p>Иных показателей финансовой и хозяйственной деятельности аудируемых лиц</p>	<p>Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности</p> <p>Оценка стоимости предприятия как имущественного комплекса, а также иного имущества</p> <p>Постановка, восстановление, ведение бухгалтерского и (или) налогового учета</p> <p>Составление деклараций о доходах и имуществе</p> <p>Анализ финансовой и хозяйственной деятельности</p> <p>Консультирование по вопросам, связанным с совершением финансовых (хозяйственных) операций, формированием результатов хозяйственной деятельности и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности</p> <p>Управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций</p> <p>Информационное обслуживание</p> <p>Автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий</p> <p>Оценка предпринимательских рисков</p> <p>Разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов</p> <p>Проведение маркетинговых исследований</p> <p>Обучение специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью</p> <p>Законодательными актами могут устанавливаться и другие сопутствующие аудиту услуги</p>



4) для качественного и оперативного составления бизнес-планов, в том числе при получении кредитов и займов;

5) для анализа состояния дел организации в целом или отдельных ее разделов (тем);

6) при переходе на более прогрессивный метод бухгалтерского учета и выявлении факторов, повлиявших на изменение учетной политики и др.

### ОБЯЗАТЕЛЬНЫЙ АУДИТ

**Обязательный аудит** – аудит, обязательность проведения которого установлена настоящим Законом и другими законодательными актами (статья 3 Закона об аудиторской деятельности).

В настоящее время в соответствии с требованиями статьи 1 Закона РБ от 10.01.2000 № 361-З «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» (с последующими изменениями и дополнениями) (далее – Закон № 361-З) под законодательными актами Республики Беларусь (далее – законодательный акт) понимаются Конституция Республики Беларусь, законы Республики Беларусь, декреты и указы Президента Республики Беларусь. При этом под законами понимаются в том числе и кодексы Республики Беларусь. Требования законодательства Республики Беларусь к проведению обязатель-

ного аудита, основанные на различных критериях, сгруппированы в таблице 2.

Следует учитывать, что отечественным законодательством предусматривается ряд случаев, при которых организации частично либо полностью освобождаются от проведения обязательного аудита. Например, согласно требованиям статьи 3 Закона об аудиторской деятельности юридические лица с долей государственной собственности, в которых в отчетном периоде ведомственной контрольно-ревизионной службой проведены ревизии финансово-хозяйственной деятельности, освобождаются от проведения

Таблица 2

Критерии обязательного аудита в Республике Беларусь

Критерий	Требование законодательного акта	Законодательный акт, которым регламентирован обязательный аудит
Организационно-правовая форма	Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности открытых акционерных обществ	Статья 2 Закона об аудиторской деятельности
Вид экономической деятельности	Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности банков, небанковских кредитно-финансовых организаций	Статья 2 Закона об аудиторской деятельности
	Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности бирж	Статья 2 Закона об аудиторской деятельности
	Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности страховых организаций, страховых брокеров	Статья 2 Закона об аудиторской деятельности
	Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, осуществляющей гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц	Статья 2 Закона об аудиторской деятельности
	Небанковские финансовые организации представляют в государственные налоговые инспекции аудиторские заключения о достоверности годовых бухгалтерских отчетов	Часть 7 пункта 1 Указа Президента Республики Беларусь от 02.05.1996 № 157 «О мерах по упорядочению банковской и иной финансовой деятельности (в редакции от 30.08.2002 № 470) (с последующими изменениями и дополнениями)
Инвесторы (учредители)	Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций с иностранными инвестициями	Статья 2 Закона об аудиторской деятельности
	Коммерческая организация с иностранными инвестициями (за исключением коммерческой организации с иностранными инвестициями в форме открытого акционерного общества) представляет в зарегистрировавший ее орган документальное подтверждение факта формирования уставного фонда в установленных размерах не позднее 30 дней со дня окончания соответствующего периода. Документальным подтверждением факта формирования уставного фонда является аудиторское заключение	Статьи 87 Инвестиционного кодекса Республики Беларусь от 22.06.2001 № 37-З (с последующими изменениями и дополнениями)



Критерий	Требование законодательного акта	Законодательный акт, которым регламентирован обязательный аудит
Эмитенты ценных бумаг	Эмитенты, действующие свыше года, дополнительно предоставляют удостоверенные ревизором (аудитором) бухгалтерский баланс и счет прибылей и убытков, численность служащих, а также данные о руководящих работниках; перечень и результаты прежних эмиссий ценных бумаг, а также распределение ценных бумаг по видам; количество выпущенных акций, находящихся в собственности руководящих работников эмитента	Подпункт б) статьи 9 Закона Республики Беларусь от 12.03.1992 № 1512-ХІІ "О ценных бумагах и фондовых биржах" (с последующими изменениями и дополнениями)
Вид сделки	До подписания договора продажи предприятия должны быть составлены и рассмотрены сторонами акт инвентаризации, бухгалтерский баланс, аудиторское заключение о составе и стоимости предприятия как имущественного комплекса, а также перечень всех долгов (обязательств), включаемых в состав предприятия, с указанием кредиторов, характера, размера и сроков их требований	Статьи 532 Гражданского кодекса Республики Беларусь от 07.12.1998 № 218-3 (далее – ГК)
Финансово-промышленные группы	В течение трех месяцев после окончания финансового года центральная компания (головное предприятие) представляет всем участникам финансово-промышленной группы, а при наличии в ней доли собственности государства – республиканскому органу государственного управления, объединению (учреждению), подчиненному Правительству Республики Беларусь, в ведении которого находятся участники финансово-промышленной группы, отчет о деятельности финансово-промышленной группы, а также результаты аудита деятельности финансово-промышленной группы	Часть 1 статьи 14 Закона Республики Беларусь от 04.06.1999 № 265-3 «О финансово-промышленных группах» (с последующими изменениями и дополнениями)
Особый режим функционирования	Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности резидентов Парка высоких технологий	Статья 2 Закона об аудиторской деятельности
Требования к публикации отчетности	Страховые организации обязаны в порядке и в сроки, определенные Министерством финансов, публиковать годовые балансы и отчеты о финансовых результатах после аудиторского подтверждения достоверности содержащихся в них сведений	Часть 2 пункта 49 Положения о страховой деятельности в Республике Беларусь, утвержденного Декретом Президента Республики Беларусь от 28.09.2000 № 20 (с последующими изменениями и дополнениями)
	Акционерное общество, обязанное в соответствии с законодательством об акционерных обществах публиковать для всеобщего сведения документы, указанные в части второй пункта 1 статьи 97 настоящего Кодекса, должно ежегодно проводить аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности	Пункт 5 статьи 103 ГК
	Открытое акционерное общество обязано ежегодно публиковать для всеобщего сведения годовой отчет в объеме, определяемом законодательством	Пункт 1 статьи 97 ГК
	Банк в порядке, устанавливаемом Национальным банком, публикует в республиканских печатных средствах массовой информации, являющихся официальными изданиями, отчетность о своей деятельности, а годовой отчет – после подтверждения его достоверности аудиторской организацией (аудитором - индивидуальным предпринимателем)	Часть 2 статьи 119 Банковского кодекса Республики Беларусь от 25.10.2000 № 441-3 (с последующими изменениями и дополнениями)
	Страховые и перестраховочные организации публикуют годовой баланс по форме и в сроки, устанавливаемые органом государственного надзора за страховой деятельностью, после подтверждения аудиторской организацией достоверности указанных в нем сведений	Статья 38 Закона Республики Беларусь от 03.06.1993 № 2343- XII «О страховании» (с последующими изменениями и дополнениями)
Объем выручки	Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности иных организаций и индивидуальных предпринимателей, у которых объем выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) за предыдущий отчетный год составляет более 600 тысяч евро <sup>1</sup>	Статья 2 Закона об аудиторской деятельности

<sup>1</sup> Сумма 600 тысяч евро пересчитывается по курсу, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь на последнюю дату отчетного (финансового) года, т.е. 31 декабря. Сумма пересчета за 2008 г.: 1 846 284 тыс. руб. = 3 077,14 (курс евро установлен Национальным банком Республики Беларусь на 31.12.2008 г.) x 600 тыс. евро.



обязательного ежегодного аудита. Президентом Республики Беларусь могут быть установлены иные случаи освобождения аудируемых лиц от проведения обязательного аудита.

Обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности колхозов (сельскохозяйственных производственных кооперативов) и крестьянских (фермерских) хозяйств не проводится.

### ИСТОЧНИКИ ПОКРЫТИЯ РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В 2009 году порядок включения в себестоимость продукции (работ, услуг) расходов несколько изменился. Согласно Основным положениям к элементу «Прочие затраты» в составе себестоимости продукции (работ, услуг) относятся:

1) оплата консультационных, информационных услуг (подпункт 18.15 пункта 18 Основных положений). Как видим, нет никаких ограничений по размеру включения таких расходов в себестоимость продукции (работ, услуг), т.е. они включаются в полном объеме;

2) оплата аудиторских услуг по проведению обязательного аудита **достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности** (подпункт 18.16 пункта 18 Основных положений). Здесь следует обратить внимание на формулировку. Речь идет не обо всем перечне обязательного аудита, а лишь о проведении обязательного аудита **достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности**. Как правило, такие расходы включаются в качестве условно-постоянных с отражением на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в составе общехозяйственных расходов. Следовательно, расходы по не приведенным в дан-

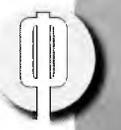
ном пункте видам обязательного аудита в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются, а относятся либо в составе внереализационных расходов на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы» субсчет «Внереализационные расходы», либо нераспределенной прибыли на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

3) затраты на проведение аудита организациями, осуществляющими ведомственный контроль (подпункт 18.17 пункта 18 Основных положений). Как видим, данный порядок не уточняет вид аудита: обязательный либо инициативный.

Отчисления на финансирование организаций, осуществляющих ведомственный контроль, производятся юридическими лицами государственной формы собственности, а также с долей государственной собственности, подчиненными министерствам, иным республиканским органам государственного управления или входящими в состав государственных организаций, подчиненных Правительству Республики Беларусь, в размере не более 0,1% от выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг), и относятся на себестоимость товаров (работ, услуг). Конкретный размер и порядок направления отчислений на финансирование организаций, осуществляющих ведомственный контроль, устанавливаются министерством, иным республиканским органом государственного управления, государственной организацией, подчиненной Правительству Республики Беларусь, при которых созданы такие организации, по согласованию с Министерством финансов. Порядок включения таких расходов и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) определяются

отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства;

4) оплата услуг по управлению организацией или отдельными ее подразделениями, в том числе оплата услуг по ведению бухгалтерского учета и отчетности, разработке бизнес-планов развития, оказываемых иными организациями и (или) индивидуальными предпринимателями, в тех случаях, когда штатным расписанием организации не предусмотрены соответствующие функциональные службы или в должностные обязанности не включено выполнение названных работ (подпункт 18.34 пункта 18 Основных положений). Следовательно, в данном случае также следует учитывать некоторые ограничения по включению в себестоимость продукции (работ, услуг) затрат этого вида сопутствующих аудиту услуг. Если штатным расписанием организации не предусмотрены соответствующие функциональные службы или в должностные обязанности не включено выполнение названных работ, то эти затраты в полном объеме включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) и, как правило, в качестве условно-постоянных с отражением на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в составе общехозяйственных расходов, а в остальных случаях – в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются, а относятся либо в составе внереализационных расходов на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы» субсчет «Внереализационные расходы» либо нераспределенной прибыли на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».



### ИСТОЧНИКИ ПОКРЫТИЯ РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

В связи с изменениями, внесенными в налоговое законодательство в 2009 году, порядок включения расходов, учитываемых для целей налогообложения, несколько изменился.

Статьей 3 Закона о налогах на доходы и прибыль определен перечень затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых при налогообложении.

Состав затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых при налогообложении, представляет собой группировку расходов по следующим элементам (статья 1 Закона о налогах на доходы и прибыль): материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов); затраты на оплату труда; амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности; затраты на социальные нужды; прочие затраты.

К прочим затратам относятся расходы организации, приведенные в *таблице 3*.

Как видим, приведенные в пункте 1 *таблицы 3* расходы подразделяются на три подгруппы:

1) оплата консультационных и информационных услуг в пределах норм, установленных Президентом Республики Беларусь.

Нормы расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, включаемых в состав затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых при налогообложении, утверждены Указом Президента Республики Беларусь от 15.06.2006 № 398 (с учетом последующих изменений и дополнений) и приведены в *таблице 4*. Исчисление норм

расходов, указанных в абзаце втором части первой настоящего пункта, осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете от выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг), или валового дохода за отчетный период.

Согласно письму Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 28 августа 2007 г. № 2-2-18/21820 «О налогообложении» к информационным услугам следует относить услуги по предоставлению субъектам хозяйствования на договорной основе деловой (биржевой, финансовой, коммерческой, экономической, статистической, нормативно-правовой и т.д.), научно-технической (документальной, библиографической, реферативной информации и данных в области фундаментальных и прикладных, естественных, технических и общественных наук отраслей производства и сфер человеческой деятельности), политической и по-

требительской информации (информирование о проходящих научных конференциях и симпозиумах, банковской информации и т.д.).

К консультационным следует относить услуги, имеющие своей целью консультирование на договорной основе субъектов хозяйствования по вопросам их производственно-хозяйственной деятельности (составление договоров, ведение бухгалтерского учета, участие в консультационных семинарах, юридические и правовые консультации и другие).

Следовательно, в данном случае необходимо учитывать установленное ограничение по включению этого вида сопутствующих аудиту услуг. Все, что окажется сверх норм для целей исчисления налога на доходы и прибыль, не учитывается. В связи с этим необходимо будет внести корректировки в налоговые регистры;

2) оплата по сформированным в соответствии с законодательством тарифам обязательного аудита. Здесь также необходимо обратить внимание на два фактора:

Таблица 3

Что регламентировано	Норма Закона о налогах на доходы и прибыль
Оплата консультационных и информационных услуг в пределах норм, установленных Президентом Республики Беларусь, а также оплата по сформированным в соответствии с законодательством тарифам обязательного аудита и аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами бухгалтерской (финансовой) отчетности	подпункт 42.12 статьи 3
На проведение по сформированным в соответствии с законодательством тарифам аудита организациями, осуществляющими ведомственный контроль	подпункт 42.13 статьи 3
Отчисления в порядке, установленном законодательством, на финансирование организаций, осуществляющих ведомственный контроль, в пределах норм, установленных Президентом Республики Беларусь	подпункт 42.14 статьи 3
Оплата услуг по управлению организацией или отдельными ее подразделениями, в том числе оплата услуг по ведению бухгалтерского учета и отчетности, оказываемых организации иными организациями и (или) индивидуальными предпринимателями, в тех случаях, когда штатным расписанием организации не предусмотрены соответствующие функциональные службы	подпункт 42.29 статьи 3



*Нормы расходов организаций и индивидуальных предпринимателей на рекламу, маркетинговые, консультационные и информационные услуги, включаемых в состав затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых при налогообложении*

	Размер выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг), или валового дохода за отчетный период	Нормы расходов на рекламу, маркетинговые, консультационные и информационные услуги (общая сумма)
1. Организации и индивидуальные предприниматели (за исключением организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих туристическую деятельность, деятельность по организации и проведению театрально-зрелищных мероприятий; основным видом деятельности которых является организация выставок, ярмарок, в части норм расходов на рекламу; при размещении рекламы через государственные телерадиовещательные организации и с долей государственной собственности не менее 51 процента в части норм расходов на рекламу; а также государственных телерадиовещательных организаций в части норм расходов на маркетинговые, консультационные и информационные услуги)	до 3330 млн. рублей включительно свыше 3330 млн. рублей до 33 300 млн. рублей включительно свыше 33 300 млн. рублей	7,5 процента от размера выручки (дохода) 250,0 млн. рублей + 3,75 процента от размера выручки (дохода), превышающего 3330 млн. рублей 1374 млн. рублей + 1,5 процента от размера выручки (дохода), превышающего 33 300 млн. рублей
2. Организации и индивидуальные предприниматели:		
2.1. осуществляющие туристическую деятельность, деятельность по организации и проведению театрально-зрелищных мероприятий	до 3330 млн. рублей включительно	22,5 процента от размера выручки (дохода)
	свыше 3330 млн. рублей до 33 300 млн. рублей включительно	750,0 млн. рублей + 11,25 процента от размера выручки (дохода), превышающего 3330 млн. рублей
	свыше 33 300 млн. рублей	4122 млн. рублей + 4,5 процента от размера выручки (дохода), превышающего 33 300 млн. рублей
2.2. основным видом деятельности которых является организация выставок, ярмарок	фактически полученная сумма	в размерах фактически произведенных расходов (в части расходов на рекламу)
2.3. при размещении рекламы через государственные телерадиовещательные организации и с долей государственной собственности не менее 51 процента	фактически полученная сумма	в размерах фактически произведенных расходов (в части расходов на рекламу)
3. Государственные телерадиовещательные организации	фактически полученная сумма	в размерах фактически произведенных расходов (в части расходов на маркетинговые, консультационные и информационные услуги)

а) формирование тарифа на оказываемую аудиторскими организациями услуги.

Оказание аудиторскими организациями услуг, в том числе сопутствующих аудиту, оформляется договором оказания возмездных услуг и регулируется ГК, Правилами аудиторской деятель-

ности «Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг», утвержденными постановлением Минфина РБ от 31.10.2001 № 106, Законом Республики Беларусь от 10.05.1999 № 255-З «О ценообразовании» (с последующими изменениями и до-

полнениями), Указом Президента Республики Беларусь от 19.05.1999 № 285 «О некоторых мерах по стабилизации цен (тарифов) в Республике Беларусь» (с последующими изменениями и дополнениями) (далее – Указ № 285) и Инструкцией о порядке форми-



рования и применения цен и тарифов, утвержденной постановлением Минэкономики РБ № 183 (с последующими изменениями и дополнениями), и другими нормативными документами, а также Инструкцией о порядке формирования тарифов на аудиторские услуги, утвержденной постановлением Минэкономики РБ от 30.04.2002 № 94 (с последующими изменениями и дополнениями) (далее – Инструкция № 94). В соответствии с Инструкцией № 94 тарифы устанавливаются для всех видов аудиторских услуг, в т.ч. обязательных видов аудиторских услуг и услуг, сопутствующих аудиту.

При формировании тарифов на аудиторские услуги при проведении обязательной аудиторской проверки размер прибыли на планируемый период определяется в размере не более 30% от себестоимости (пункт 3 Инструкции № 94).

Следует отметить, что на услуги по выполнению инициативного специального аудиторского задания (выполняемого в соответствии с Правилами аудиторской деятельности «Отчет аудиторской организации по специальному аудиторскому заданию», утвержденными постановлением Минфина РБ от 23.01.2002 № 8 (с последующими изменениями и дополнениями), и на услуги в области бухгалтерского учета и консультирования по вопросам коммерческой деятельности и управления размер прибыли не ограничен, т.е. может быть заложен уровень рентабельности свыше 30%. Аудиторским организациям предоставлено право устанавливать общий тариф для обязательного и инициативного аудита (с уровнем рентабельности в пределах 30%) или разные тарифы для них.

Подчеркнем, постановлением Министерства экономи-

ки Республики Беларусь от 6 августа 2008 № 160 «О вопросах применения предельных индексов изменения отпускных цен (тарифов) и регистрации цен (тарифов)» (далее – Постановление № 160) предусмотрена обязательная регистрация цен (тарифов) на новые товары (работы, услуги, в т.ч. услуги, оказываемые аудиторами. Определение, какие товары (работы, услуги) относятся к новым, дано в пункте 1.7 Постановления № 160: цены (тарифы) на новые товары (работы, услуги) подлежат обязательной регистрации в установленном порядке.

К новым товарам (работам, услугам) относятся товары (работы, услуги), изготовленные субъектом предпринимательской деятельности впервые или отличающиеся от производимых улучшенными свойствами или характеристиками и получающие новое обозначение.

б) обязательность аудита без привязки к годовой бухгалтерской отчетности. Это значит, что все затраты по видам обязательного аудита учитываются для целей налогообложения налогом на доходы и прибыль;

3) оплата по сформированным в соответствии с законодательством тарифам аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Законодатель, видимо, имел в виду те организации, на которые в соответствии с приказом Минфина РБ от 14.02.2008 № 48 возложена обязанность с 2008 года составлять бухгалтерскую отчетность, соответствующую Международным стандартам финансовой отчетности. Следует иметь в виду, что проведение аудита отчетности, составленной в формате МСФО, может проводиться только в соответствии с Международными стандартами аудита. Как видим, в приведенной в Законе о налоге на доходы и прибыль формулировке есть неточность, которая требует уточнения законодателя.

#### ИСТОЧНИКИ ПОКРЫТИЯ РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Исходя из изложенного выше, в бухгалтерском учете операции, связанные с услугами, оказываемыми аудиторами, отражаются следующим образом:

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операции
60	51	Отражается перечисление средств аудитору в соответствии с условиями договора на оказание услуг
26	60	Отражаются расходы, связанные с услугами, оказываемыми аудиторами и учитываемые в соответствии с нормативными правовыми актами Республики Беларусь в составе себестоимости продукции (работ, услуг)
92 (84)	60	Отражаются расходы, связанные с услугами, оказываемыми аудиторами и не учитываемые в составе себестоимости продукции (работ, услуг)
18-3	60	Отражается сумма «входного» налога на добавленную стоимость по оказанным аудитором услугам
68-2	18-3	Отражается зачет суммы «входного» налога на добавленную стоимость по оказанным аудитором услугам

Валентина ЛЕМЕШ, кандидат экономических наук, доцент, аудитор