

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, ЭКОНОМИСТУ, ФИНАНСИСТУ

Учет резервов по сомнительным долгам ведут на счете 82 “Резервы по сомнительным долгам”. Этот счет — финансово-результатный, распределительный по периодам, пассивный. Создание резерва по сомнительным долгам отражают по кредиту счета 82 “Резервы по сомнительным долгам” в корреспонденции с дебетом счета “Прибыли и убытки”. Списание безнадежной к получению задолженности отражают по дебету счета 82 “Резервы по сомнительным долгам” в корреспонденции с кредитом счетов, учитывающих дебиторскую задолженность.

Создание резерва по сомнительным долгам для предприятий необязательно. Законом Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” допускается прямое списание дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности на убытки отчетного года при отсутствии виновных лиц.

Таблица 3

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета резервов по сомнительным долгам

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Начислен резерв по сомнительным долгам	80	82
Списана дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности за счет созданного резерва	82	62, 63, 76
Погашен остаток неиспользованного резерва по сомнительным долгам, созданного в предыдущем году	82	80

Корреспонденция счетов по учету резервов по сомнительным долгам приведена в таблице 3.

Аналитический учет резервов по сомнительным долгам ведут по каждому дебитору. Реальность созданных резервов подтверждается инвентаризацией дебиторской задолженности.

УЧЕТ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В УЧРЕЖДЕНИЯХ, ФИНАНСИРУЕМЫХ ИЗ БЮДЖЕТА

А. А. Чернюк, доцент БГЭУ

Бюджетные учреждения, занимающиеся хозяйственной деятельностью, производством и реализацией товаров (работ, услуг), в соответствии с Законом Республики Беларусь о налоге на добавленную стоимость и Методическими указаниями о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, утвержденными Приказом ГНК от 13 декабря 1999 г. № 310, могут быть плательщиками в бюджет налога на добавленную стоимость, используя с 1 января 2000 г. принципиально новый (зачетный) метод его расчета.

Постановлением Министерства финансов от 15 марта 2000 г. № 19 в план счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, введен субсчет 175 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)” и утверждена Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете налога на добавленную стоимость организациями, финансируемыми из бюджета (далее — Инструкция по учету НДС).

Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость учитываются на субсчете 173 “Расчеты с бюджетом” на отдельном аналитическом счете.

По кредиту этого субсчета отражается сумма начисленного налога на добавленную стоимость от оборота по реализации продукции (работ, услуг), а также по внереализационным доходам на основании Книги продаж. К внереализационным доходам, облагаемым налогом на добавленную стоимость, относятся полученные штрафы, пени, неустойки за нарушение условий, предусмотренных хозяйственными договорами, т. е. полученные средства, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

По дебету субсчета 173 “Расчеты с бюджетом” отражается сумма налога на добавленную стоимость,

уплаченная поставщику за поступившие материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги для хозяйственной деятельности, т. е. сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая зачету (вычету).

Превышение суммы записей по кредиту субсчета 173 "Расчеты с бюджетом" над суммой записей по дебету этого субсчета подлежит взносу в доход государственного бюджета.

Следует заметить, что корреспонденция счетов при начислении налога на добавленную стоимость от оборота по реализации и по внереализационным доходам в Инструкции по учету НДС не называется. На практике некоторые учреждения налог на добавленную стоимость и другие налоги, уплачиваемые из выручки, относят в дебет субсчета 211 "Расходы по внебюджетным средствам" или субсчетов счета 08 "Затраты на производство".

Кроме этого, в дебет этих субсчетов на практике относят расходы (затраты на производство продукции, выполнение работ, услуг), которые в соответствии с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), должны производиться за счет прибыли, остающейся в распоряжении учреждения, расписывая их по отдельным элементам расходов в соответствии со сметой доходов и расходов по каждому виду внебюджетных средств. Такой порядок отражения указанных расходов на практике вытекает из Методических указаний о порядке планирования, использования и учета доходов, получаемых от хозяйственной деятельности юридических лиц, финансируемых из бюджета, утвержденных Приказом Министерства финансов РБ от 11 ноября 1999 г. № 324, а также из построения сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам и отчета об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам ф. № 4, утвержденных Министерством финансов РБ. Такая методика учета на практике объясняется также отсутствием указаний со стороны Министерства финансов РБ о порядке отражения на счетах бухгалтерского учета операций по внебюджетной деятельности.

В результате сумма превышения доходов над расходами, отражаемая в отчете по ф. № 4, не является финансовым результатом (прибылью) от данного вида внебюджетной деятельности. Финансовый результат трудно определить и по записям в системе счетов бухгалтерского учета, необходимы дополнительные расчеты с использованием данных аналитического учета. Хотя, в плане счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, имеются счета (субсчета), позволяющие отражать операции по учету расходов (затрат на производство, выполнение работ, услуг), отгрузке и реализации продукции (работ, услуг) аналогично, как в хозрасчетных предприятиях, и получать результат от реализации счетов бухгалтерского учета.

Исходя из вышеизложенного на сумму начисленного налога на добавленную стоимость от оборота по реализации продукции (работ, услуг) следует составить следующую бухгалтерскую запись:

Д-т субсч. 280 "Реализация продукции (работ, услуг)" или 237 "Прочие источники"

К-т субсч. 173 "Расчеты с бюджетом".

Такая бухгалтерская запись составляется независимо от того, какой метод определения выручки в учреждении применяется (по отгрузке или по оплате).

На сумму начисленного налога на добавленную стоимость по внереализационным доходам следует составить бухгалтерскую запись:

Д-т субсч. 410 "Прибыли и убытки"

К-т субсч. 173 "Расчеты с бюджетом".

В Инструкции по учету НДС не определен также порядок отражения на счетах сумм начисленного налога на добавленную стоимость по отгрузкам товаров (работ, услуг), плата за которые не поступила в течение 60 дней со дня отгрузки. Это касается учреждений, использующих метод определения выручки по оплате отгруженной продукции. В соответствии с Методическими указаниями о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость обороты по этим товарам (работам, услугам) включаются в налоговую базу того налогового периода, в котором истекло 60 дней после отгрузки.

Применительно к плану счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, на сумму налога на добавленную стоимость, указанную в документах на отгрузку товаров (работ, услуг) по истечении 60 дней со дня отгрузки следует составить бухгалтерскую запись:

Д-т субсч. 210 "Расходы к распределению"

К-т субсч. 173 "Расчеты с бюджетом".

Поступление выручки отражается записью:

Д-т субсч. 111 "Текущий счет по внебюджетным средствам", 118 "Текущий валютный счет по внебюджетным средствам"

К-т субсч. 280 "Реализация продукции (работ, услуг)", 237 "Прочие источники".

После поступления выручки ранее начисленный налог на добавленную стоимость списывается:

Д-т субсч. 280 "Реализация продукции (работ, услуг)", 237 "Прочие источники"

К-т субсч. 210 "Расходы к распределению".

Возможен и такой вариант отражения на счетах списания ранее начисленного налога после поступления выручки:

Д-т субсч. 210 "Расходы к распределению"

К-т субсч. 173 "Расчеты с бюджетом" (сторнировочная запись),

а налог на добавленную стоимость начисляется от оборота по реализации:

Д-т субсч. 280 "Реализация продукции (работ, услуг)" или 237 "Прочие источники"

К-т субсч. 173 "Расчеты с бюджетом".

Не совсем правильно в Инструкции по учету НДС характеризуется введенный в план счетов субсчет 175 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)".

В пункте 3 Инструкции сказано, что по дебету субсчета 175 отражаются суммы налога, уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг).

В этом пункте Инструкции не акцентируется внимание на том, что по дебету субсчета 175 должна быть отражена сумма налога на добавленную стоимость по поступившим (оприходованным) в учреждение материальным ценностям (работам, услугам). Да, сумма, отражаемая по дебету субсчета 175, может означать уплаченную сумму налога, но не всегда.

По дебету субсчета 175 одновременно с оприходованием материальных ценностей (работ, услуг) отражается сумма налога на добавленную стоимость, причитающаяся к уплате поставщику (исполнителю) или уплаченная поставщику (исполнителю) в зависимости от применяемой формы и порядка расчетов.

Например, оприходованы хозяйственные материалы, оплаченные за счет средств аккредитива или чеком из чековой книжки. Данные накладной поставщика: стоимость материалов без НДС — 225 000 р., а ставка НДС — 20 %, сумма НДС — 45 000 р., сумма по накладной, включая НДС — 270 000 р.

В этом случае время оприходования материалов совпадает со временем уплаты задолженности поставщику. В соответствии с Методическими указаниями о порядке учета денежных средств организациями, финансируемыми из бюджета, на стоимость поступивших материалов следует составить запись:

Д-т субсч. 063 "Хозяйственные материалы и канцелярские принадлежности"

К-т субсч. 130 "Аккредитивы" или 131 "Чековые книжки".

Указанная выше бухгалтерская запись составляется на стоимость материалов без НДС, т. е. на 225 000 р. На сумму уплаченного поставщику НДС, т. е. на 45 000 р., составляется запись:

Д-т субсч. 175 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)"

К-т субсч. 130 "Аккредитивы" или 131 "Чековые книжки".

В случае, если оплата поставщику производится после поступления материальных ценностей (работ, услуг), то сумма НДС при их оприходовании на основании накладных, актов приемки и др. документов поставщика также относится в дебет субсчета 175, но означает сумму налога, причитающуюся к уплате поставщику.

При предварительной оплате общая сумма, уплаченная поставщику (без разбивки на стоимость без НДС и сумму НДС) относится в дебет соответствующих субсчетов сч. 15 "Расчеты с поставщиками и покупателями" или 17 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". При оприходовании поступивших материальных ценностей (работ, услуг), предварительно оплаченных, сумма НДС, указанная в документах поставщика (накладных, актах и др.), относится в дебет субсчета 175 и означает одновременно сумму причитающегося и уплаченного налога поставщику.

По кредиту субсчета 175 отражается сумма налога, уплаченная покупателем за поступившие материальные ценности (работы, услуги) для хозяйственной деятельности, в корреспонденции с дебетом субсчетов:

- 173 "Расчеты с бюджетом" — на сумму налога, подлежащую вычету (зачету) при осуществлении расчетов с бюджетом;

- 080 "Затраты на производство", 082 "Затраты на научно-исследовательские работы по договорам с заказчиками", 210 "Расходы к распределению", 211 "Расходы по внебюджетным средствам" — на сумму налога, уплаченную покупателем при приобретении материальных ценностей (работ, услуг), использованных на производство продукции, обороты по реализации которой освобождены от налогообложения.

- 170 "Расчеты по недостачам" — на сумму налога, относящуюся к недостающим материальным ценностям.

В случае обнаружения недостачи материальных ценностей после вычета (зачета) уплаченной поставщику суммы налога при осуществлении расчетов с бюджетом, на сумму заченного налога, относящегося к недостающим материальным ценностям, составляется сторнировочная запись:

Д-т субсч. 173 "Расчеты с бюджетом"

К-т субсч. 175 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)".

При частичной оплате задолженности поставщику после получения и оприходования материальных ценностей (работ, услуг) сумма уплаченного налога на добавленную стоимость определяется пропорционально оплаченной задолженности.

Например, в накладной поставщика на поступившие материальные ценности указаны следующие данные: стоимость материальных ценностей без НДС — 325 000 р., ставка НДС — 20 %; сумма НДС — 65 000 р., сумма накладной, включая НДС — 390 000 р. Перечислено поставщику 240 000 р.

Сумма налога, уплаченная продавцу, которая отражается по кредиту субсчета 175 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)" и подлежит зачету при расчетах с бюджетом, равна 40 000 р. ($240\,000\text{ р.} \times 20\% = 48\,000\text{ р.}$).

В регистрах аналитического учета по расчетам с поставщиками следует выделять суммы уплаченного НДС, причитающегося к уплате в течение месяца и на конец отчетного месяца по каждому документу поставщика.

Дебетовый остаток субсчета 175 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)" на конец месяца означает сумму НДС, причитающуюся к уплате поставщикам и должен соответствовать данным аналитического учета расчетов с поставщиками.

Возникают и другие вопросы, ответов на которые нет в Инструкции по учету НДС, например, по учету налога на добавленную стоимость по импортным операциям.

При погашении задолженности поставщику-нерезиденту в иностранной валюте сумма уплаченного налога на добавленную стоимость определяется, исходя из курса Национального банка на дату уплаты. Сумма переоценки кредиторской задолженности поставщику по налогу на добавленную стоимость относится на субсчет 175, а сумма переоценки кредиторской задолженности за товар относится на увеличение или уменьшение внебюджетных источников.

Пример

1. Стоимость оприходованных материалов по стоимости без НДС — 200 долл., ставка НДС — 20 %, сумма НДС — 40 долл., курс Национального банка на дату оприходования материалов — 400 р. за 1 долл.:

Д-т субсч. 06 "Материалы и продукты питания" (соответствующий субсчет) — 80 000 р. ($400\text{ р.} \times 200\text{ долл.}$)

Д-т субсч. 175 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)" — 16 000 р. ($400\text{ р.} \times 40\text{ долл.}$)

К-т субсч. 178 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами" — 96 000 р. ($400 \times 240\text{ долл.}$)

2. Уплачено нерезиденту 240 долл. Курс Национального банка на дату перечисления — 420 р. за 1 долл.:

Д-т субсч. 178 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами"

К-т субсч. 118 "Текущий валютный счет по внебюджетным средствам" — 100 800 р. ($420\text{ р.} \times 240\text{ долл.}$), в т. ч. оплачен товар без НДС — 84 000 р. ($420\text{ р.} \times 200\text{ долл.}$), оплачен НДС — 16 800 р. ($420\text{ р.} \times 40\text{ долл.}$)

3. Дооценивается кредиторская задолженность за товар без налога на добавленную стоимость — 4000 р. ($420\text{ р.} - 400\text{ р.} \times 200\text{ долл.}$):

Д-т субсч. 410 "Прибыли и убытки"

К-т субсч. 178 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами"

4. Дооценивается кредиторская задолженность поставщику по налогу на добавленную стоимость — 800 р. (420 р. — 400 р.) x 40 долл.:

Д-т субсч. 175 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)"

К-т субсч. 178 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами".

5. Уменьшается задолженность перед бюджетом на уплаченную поставщику сумму налога на добавленную стоимость — 16 800 р.:

Д-т субсч. 173 "Расчеты с бюджетом"

К-т субсч. 175 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)".

К ВОПРОСУ О СУЩНОСТИ, СОДЕРЖАНИИ И ПРОБЛЕМАХ АУДИТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

С. А. Данилкова, ГКИ

При переходе к рыночной экономике существенные изменения претерпевает механизм управления субъектами хозяйствования, одной из функций которого является контроль. Организация хозяйственного контроля, его цели и задачи определяются экономическими и социальными предпосылками. Они видоизменяются и совершенствуются в ходе исторического развития общества и его материальной основы — экономики. В нынешних условиях новый импульс развитию экономического контроля придали разгосударствление и приватизация, создание предприятий негосударственной формы собственности, привлечение в экономику страны иностранных инвестиций, появление института банкротства. Информация о финансовом состоянии и результатах деятельности хозяйствующих субъектов стала необходимой для государственных органов, инвесторов, собственников, акционеров, банков и иных пользователей.

Для подтверждения достоверности финансовой отчетности, проверки объективности учета и финансовой дисциплины субъектов хозяйствования негосударственной формы собственности начала формироваться принципиально новая для нас форма контроля — аудит. Аудит, как форма контроля и подтверждения достоверности отчетных данных, получил развитие в Республике Беларусь в связи с необходимостью: ознакомления контрагентов, имеющих коммерческий интерес, с финансовой отчетностью предприятий; подтверждения достоверности отчетной информации о финансовом положении субъекта хозяйствования, обращающегося в банк за получением кредита или размещающего свои ценные бумаги на фондовой бирже; предоставления финансовой отчетности отечественным и зарубежным инвесторам — для оценки степени риска прямых инвестиций; предъявления заключений органам государственного контроля, осуществляющим регулирование деятельности субъектов хозяйствования; предоставления информации прочим пользователям, имеющим коммерческие и некоммерческие интересы; проведения санации и банкротства предприятий.

В этих случаях эмитенту (участнику хозяйственного оборота) необходимо предоставить фондовой бирже, кредитору или органу государственного контроля достоверную финансовую отчетность, заверенную аудитором или аудиторской организацией. Данная процедура придает уверенность держателям акций в финансовой устойчивости фирмы, а коммерческим банкам и компаниям, имеющим деловые отношения с этой фирмой, возможность оценки степени риска от вложения средств. Аудитор оценивает не только достоверность финансовой отчетности предприятия, законность совершенных хозяйственных операций, но и помогает выявить допущенные ошибки, исправить их, а также рекомендует построение такой системы учета, которая позволит в дальнейшем избегать ошибок.

В зарубежных странах, основу экономики которых составляют предприятия негосударственной формы собственности, оформлены правовые, методологические и другие основы аудиторской деятельности, постоянно совершенствуется практика и методика аудита. Однако многие понятия и методические приемы проверок даже у них остаются на уровне первичного этапа аудита — аудита бухгалтерского учета.

В США существует несколько официальных подходов к определению категории "аудит". Так, определение содержания аудита, данное в "Положении об основных концепциях аудита", которое опубликовал в 1973 г. Комитет по основным концепциям аудита американской ассоциации бухгалтеров (AAA), определено как "систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих утверждений