Оглавление

Введение.....2
1 Нормативно-правовая база бухгалтерского учёта и аудита товарных операций в розничной торговле.....5
1.1 Особенности учета товаров на предприятиях розничной торговли.....5
1.2 Налогообложение предприятий розничной торговли: Единый налог на вмененный доход (ЕНВД).....21
2 Методика проведения аудита на предприятиях розничной торговли.....26
2.1 Подготовка к проведению аудита.....26
2.2 Основные этапы и методика аудита товарных операций.....47
2.2.1 Проверка системы внутреннего контроля.....47
2.2.2 Подготовка и составление программы аудита.....52
2.2.3 Расчет аудиторского риска и уровня существенности.....54
2.2.4 Варианты аудиторского заключения.....60
3 Аудит товарных операций в ООО "Фудтрейд".....64
3.1 Характеристика предприятия ООО "Фудтрейд".....64
3.2 Проверка системы внутреннего контроля ООО "Фудтрейд".....67
3.2.1 Документальное оформление товарных операций в ООО "Фудтрейд".....67
3.2.2 Отчётность материально-ответственных лиц.....74
3.3 Аудит товарных операций в ООО "Фудтрейд".....78
3.4 Предложения и рекомендации по улучшению бух.учета (или недопущению выявленных нарушений).....89
Заключение.....91
Библиографический список.....92
Приложения

Введение

Торговля – обширнейшая область предпринимательской деятельности и сфера приложения труда, связанная с куплей-продажей и оказанием услуг покупателям. В эту сферу вовлечено практически все население страны либо в качестве продавцов, либо в качестве покупателей. Под торговлей мы понимаем хозяйственную деятельность по обороту, купле и продаже товаров. Основной задачей торговли является удовлетворение спроса потребителя, то есть предоставление последнему товара определенного свойства и качества в определенном месте, в определенном месте, в определенное время и за определенную плату.

Объектом исследования является Общество с ограниченной ответственностью (ООО "Фудтрейд"). Согласно Устава общества, основной вид деятельности организации – розничная торговля пищевыми продуктами, табачными изделиями, алкогольными и другими напитками (Приложение 1). Общество вправе осуществлять любые виды деятельности, не запрещенные законом Российской Федерации. Форма собственности – частная. В части налогообложения организация находится на уплате ЕНВД (единый налог на вмененный доход). По результатам 2015 года Общество имеет прибыль. По данным синтетического и аналитического учета составляется квартальная и годовая отчетность. С целью изучения порядка и особенностей учета товаров, а также проведение аудита товарных операций на исследуемом предприятии, объектом исследования являются первичные и сводные документы, связанные с учетом движения товаров, учетные регистры и формы отчетности, с помощью которых отражена особенность учета товаров на данном торговом предприятии, а также проведен аудит торговых операций. Главный бухгалтер формирует учетную политику организации, на основе "Учетная политика организации" Утв. Приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. N 60н (ред. от 30.12.1999) [17], которую утверждает руководитель организации.

Ежедневно в деятельности торгового предприятия ООО "Фудтрейд" происходит множество хозяйственных процессов, связанных с оборотом товаров, таких как приобретение товаров, транспортировка до места продажи, приемка товара, выбраковка некачественных товаров, погрузка и разгрузка, хранение товаров, продажа, доставка товаров покупателям, уценка некачественных товаров, их списание и другое. Процесс приобретения и продажи товаров непосредственно связан с движением денежных потоков в организации, образованием и погашением задолженностей продавцов и покупателей

Кроме того, для обеспечения нормальной деятельности торговое предприятие ООО "Фудтрейд" имеет торговое оборудование, холодильники, склады, помещения для торговли, транспортные средства и прочее. Для приобретения такого имущества, необходимы средства – источники формирования имущества. К ним относятся вклады собственников, займы, кредиты, прибыль организации, целевое финансирование, безвозмездные поступления, задолженность поставщикам и покупателям. За счет этих источников формируется не только основной, но и оборотный капитал предприятия. И наконец, основным фактором торгового процесса является труд, то есть вклад людей в производство в форме непосредственного расходования умственных и физических усилий.

Торговые предприятие ООО "Фудтрейд", как и все коммерческие предприятия, стремится получать максимальную прибыль. В условиях рыночной экономики обеспечение эффективного функционирования предприятий требует экономически грамотного управления их деятельностью. Важная роль в реализации такого управления отводится организации и ведению бухгалтерского учета.

Грамотное построение и управление процессом бухгалтерского учета в организации является одним из основных элементов анализа финансового состояния предприятия, что имеет большое значение в успешной работе ООО "Фудтрейд".

В связи с этим, основной целью дипломной работы является проведение аудита товарных операций на предприятии розничной торговли ООО "Фудтрейд". Для достижения этой цели нам нужно решить следующие задачи:

– изучить нормативы и систему бухгалтерского учета предприятия ООО "Фудтрейд";

– собрать материал для аудита товарных операций в ООО "Фудтрейд";

– провести аудит товарных операций на предприятии ООО "Фудтрейд";

– сделать выводы по проведенному аудиту и разработать предложения и рекомендации по улучшению бухгалтерского учета ООО "Фудтрейд".

Выбор темы дипломной работы связан в первую очередь актуальностью того, что на современном этапе усиливается конкуренция между предприятиями розничной торговли, увеличивается поток товаров, ожесточаются условия между поставщиками и покупателями, поэтому приобретают особую значимость полнота, своевременность, достоверность отражения расчетов по товарным операциям, что является одним из оценочных показателей, определяющих качество работы торгового предприятия. В условиях формирования и развития рыночных отношений торговля должна активно способствовать увеличению объема производства, расширению ассортимента и улучшению качества товаров, успешному развитию розничной торговли, общественного питания, более полному удовлетворению потребностей населения в товарах народного потребления.

1 Нормативно-правовая база бухгалтерского учёта и аудита товарных операций в розничной торговле

1.1 Особенности учета товаров на предприятиях розничной торговли

В ходе работы торгового предприятия осуществляются процессы приобретения, хранения, реализации товаров. Совокупность этих процессов можно объединить в понятие - товарные операции. Экономическая сущность товарных операций в розничной торговле заключается в том, что в процессе осуществления торговой деятельности происходит взаимодействие экономических субъектов (производители, оптовые организации, арендодатели, экспедиторские организации и др.) и конечных потребителей товара (физические лица, юридические лица, приобретающие товары затраты по которым не относятся на себестоимость). Происходит перемещение товара из сферы производства в сферу конечного потребления, тем самым завершается цикл движения товара. Процесс реализации в рознице выявляет потребительские приоритеты, что в свою очередь влияет на ассортимент производимой продукции. Кроме того, развитие розничной торговли способствует развитию здоровой конкуренции, что содействует улучшению качества товаров и снижению цен, а следовательно развивается инфраструктура рынка и экономика в целом.

Для правильного руководства деятельностью торгового предприятия необходимо располагать полной, точной, объективной, своевременной и достаточно детальной экономической информацией. Это достигается ведением хозяйственного учета. Основным объектом бухгалтерского учёта в розничной торговле являются товары, поэтому бухгалтерия организации

розничной торговли обязана обеспечить полный учёт поступающих товаров и своевременное отражение в учёте операций, связанных с их выбытием. В связи с чем, основными целями бухгалтерского учета в торговле являются: контроль за сохранностью товаров, своевременное представление руководству предприятия информации о товарообороте и валовом доходе, о состоянии товарных запасов и эффективности их использования.

Для оценки достоверности информации, полученной в системе бухгалтерского учета товарных операций, следует обратиться к аудиту. Аудит товарных операций имеет большое значение для управления предприятием розничной торговли, так как на основе полученных данных о наличии и движении товаров определяют обоснованность показателей доходов, расходов и финансовых результатов организаций.

Целью аудита товарных операций является определение законности этих операций и правильности отражения их в бухгалтерском учете для оценки влияния на достоверность бухгалтерской отчетности торговой организации. Для достижения этой цели решаются следующие задачи:

– оценка организации учета сохранности и списания товаров;

– проверка правильности документального оформления товарных операций;

– проверка наличия первичных документов по учету товаров;

– проверка организации и порядка ведения складского хозяйства;

– проверка наличия товаров;

– изучение договоров (контрактов) на поставку товаров;

– ознакомление с учетной политикой предприятия в части организации учета товаров;

– проверка соблюдения нормативно-правовой базы в ходе осуществления товарных операций;

– ознакомление с материалами проводимых инвентаризаций;

– проверка соответствия метода учета товаров методу, закрепленному в учетной политике.

Бухгалтерский учет и аудит товарных операций направлен на систематизацию информации, полученной в процессе осуществления торговой деятельности, и является ключевым звеном управления и планирования работы торгового предприятия в целом.

При организации бухгалтерского учета товаров предприятие розничной торговли руководствуется Положением и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (ПБУ 5/01), Инструкцией по применению Плана счетов, а также иными нормативными актами.

Для учета товаров на предприятиях розничной торговли предназначен один балансовый счет 41 "Товары" и два забалансовых счета: 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" и 004 "Товары, принятые на комиссию". В данном случае разделение в учете осуществляется по признаку права собственности на товар.

Согласно статьям 223 и 224 ГК РФ момент возникновения права собственности у приобретателя имущества по договору возникает с момента передачи вещи, если иное не предусмотрено законодательством или договором [2]. Передачей признаются вручение вещи приобретателю, сдача перевозчику либо в организацию связи для отправки (пересылки) по назначению имущества, отчужденного без обязательства доставки. К передаче вещи приравнивается передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на нее. В случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации.

Отметим, что в налогообложении передача на возмездной, а в установленных случаях – и на безвозмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ, возмездного оказания услуг одним

лицом другому субъекту признается реализацией товаров, продукции (работ, услуг) [НК РФ, ст. 39].

Оплатой признается прекращение встречного обязательства приобретателя продукции, товаров (работ, услуг) перед поставщиком (подрядчиком) в результате зачета, поступления денежных средств в кассу, на счета организации-продавца либо его комиссионера, поверенного, агента путем передачи права требования третьему лицу на основании договора или в соответствии с законом [НК РФ, ст. 167] [1].

На балансовом счете 41 "Товары" учитываются товары, право собственности на которые перешло к торговой организации. На забалансовых счетах учитываются товары на хранении (002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение") и принятые на комиссию (004 "Товары, принятые на комиссию").

Таким образом, в бухгалтерском учете делится товар, принадлежащий самой торговой организации, и товар, принадлежащий другим собственникам. Для систематизации данных к счету 41 "Товары" открываются субсчета. Состав и назначение счетов и субсчетов, используемых для бухгалтерского учета товаров, даны в Приложении 2.

Аналитический учет приобретенных товаров в организациях розничной торговли организуется на счете 41 "Товары", субсчет 2 "Товары в розничной торговле".

Товары, приобретенные торговой организацией или полученные этой организацией от других юридических или физических лиц для перепродажи, в целях бухгалтерского учета являются составной частью материально-производственных запасов. Их учет регулирует Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н [5].

Товары, приобретенные торговой организацией для продажи, принимаются к учету по стоимости их приобретения (п.13 ПБУ 5/01) [5].

Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается проводить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Таким образом, организация розничной торговли вправе самостоятельно выбрать один из вариантов бухгалтерского учета приобретенных для перепродажи товаров:

1) по стоимости их приобретения;

2) по продажной цене.

Выбранный вариант должен быть отражен в приказе об учетной политике организации.

Согласно пп.3 п.1 ст.268 НК РФ в целях налогообложения прибыли приобретенные товары всегда учитываются по стоимости их приобретения независимо от того, по какой стоимости они отражаются на счетах бухгалтерского учета [1].

Стоимость товаров в налоговом учете равна цене товара, указанной в договоре купли-продажи. В цену приобретения товаров согласно условиям договора может включаться стоимость доставки этих товаров до покупателя. В этом случае стоимость товаров в налоговом учете формируется с учетом стоимости доставки.

Во всех иных ситуациях расходы на доставку покупных товаров, а также все остальные расходы, связанные с их приобретением и реализацией (за исключением самой стоимости приобретения товаров), относятся на издержки обращения (ст.320 НК РФ) [1].

Если предприятие розничной торговли находится на уплате единого налога на вмененный доход (ЕНВД), то товар учитывается как обычно либо по "покупным" ценам, либо по "продажным" ценам с применением счета 42 "Торговая наценка". Следует отметить, что предприятия, переведенные на уплату ЕНВД, не признаются налогоплательщиками НДС (за исключением

НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ). При приобретении товара сумма НДС отдельно не выделяется и включается в себестоимость приобретенного товара.

Учет товаров по стоимости приобретения.

Если в соответствии с учетной политикой бухгалтерский учет товаров ведется по стоимости приобретения, то товары принимаются к учету по фактической себестоимости, под которой понимается сумма фактических затрат на приобретение товаров, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

К фактическим затратам на приобретение относятся:

1) покупная цена товаров, то есть суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

2) суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;

3) таможенные пошлины;

4) невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением товаров;

5) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены товары;

6) затраты по заготовке и доставке товаров до места их использования, включая расходы по страхованию товаров:

– затраты организации за услуги транспортных предприятий по доставке товаров до места их продажи (если эти затраты не включены в покупную цену товаров, установленную договором);

– начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит);

– начисленные до принятия к учету товаров проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих товаров, и прочее.

Организация торговли (в том числе розничной) вправе транспортно-заготовительные расходы, производимые до момента передачи товаров в продажу, учитывать в составе расходов на продажу (на счете 44 "Расходы на продажу") (п.13 ПБУ 5/01) [5].

7) затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к продаже, а именно затраты по подработке, сортировке, фасовке полученных товаров;

8) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров.

Не включаются в фактические затраты на приобретение товаров общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением товаров.

Для учета наличия и движения товаров в организациях розничной торговли Планом счетов бухгалтерского учета предназначен субсчет 2 "Товары в розничной торговле" счета 41 "Товары".

Приобретение товаров оформляется следующими проводками:

Дебет (Дт) 41"Товары", субсчет 2 "Товары в розничной торговле";

Кредит (Кт) 60 "Расчеты с поставщиками и заказчиками" – приняты к учету товары по стоимости приобретения;

Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям", субсчет 3 " НДС по приобретенным материально-производственным запасам";

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и заказчиками" – отражена сумма НДС, уплаченная (подлежащая уплате) при приобретении товаров.

Согласно пп.2 п.2 ст.171 и п.1 ст.172 НК РФ после принятия на учет приобретенных товаров сумму НДС, предъявленную поставщиком и уплаченную ему, при наличии счета-фактуры поставщика организация имеет право принять к вычету. Вычет предоставляется только в том случае, если организация является плательщиком НДС [1].

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "НДС"

Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям", субсчет 3 " НДС по приобретенным материально-производственным запасам" – принята к вычету сумма НДС.

Если предприятие является плательщиком ЕНВД, то приобретение товаров оформляется следующими проводками:

Дт 41 "Товары", субсчет 2 "Товары в розничной торговле";

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и заказчиками" – приняты к учету товары по стоимости приобретения.

Перечень видов предпринимательской деятельности, для которых вводится единый налог, устанавливают региональные власти в пределах перечня, установленного в гл.26.3 НК РФ.

Согласно п.5 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, В редакции Приказов Минфина РФ от 30.12.99 № 107н, 30.03.2001 № 27н [7], выручка от реализации товаров в розничной торговле признается доходом от обычных видов деятельности (при выполнении условий, предусмотренных п.12 ПБУ 9/99).

В соответствии с положениями Федерального закона от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" [5] организации и предприниматели, осуществляющие продажу

товаров за наличный расчет, обязаны применять контрольно-кассовую технику. Это требование в полной мере относится к организациям розничной торговли.

Реализация товаров отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

Дт 50 "Касса";

Кт 90 "Продажи" - в кассу поступила выручка от реализации товаров;

Дт 90 "Продажи";

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "НДС" - начислен НДС с реализации;

Дт 90 "Продажи";

Кт 41"Товары", субсчет 2 "Товары в розничной торговле"- списана фактическая себестоимость реализованных товаров.

Если предприятие является плательщиком ЕНВД, то реализация товаров оформляется следующими проводками:

Дт 50 "Касса";

Кт 90 "Продажи" - в кассу поступила выручка от реализации товаров;

Дт 90 "Продажи";

Кт 41"Товары", субсчет 2 "Товары в розничной торговле" – списана фактическая себестоимость реализованных товаров.

По итогам месяца организация списывает стоимость реализованных товаров с кредита счета 41 "Товары", субсчет 2 "Товары в розничной торговле" в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж".

Пунктом 16 ПБУ 5/01 предусмотрены четыре различных варианта оценки товаров при продаже (или ином выбытии):

– по стоимости единицы товара;

– по средней стоимости;

– по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);

– по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО).

Организация может выбрать любой из этих вариантов. Выбранный метод оценки товаров при выбытии закрепляется приказом в учетной политике организации для целей налогообложения.

Для оценки товаров любым из вышеназванных методов организации необходимо иметь документально подтвержденную информацию о том, сколько и каких товаров продано. На практике применяются различные способы учета количества и номенклатуры реализованных товаров.

В небольших магазинах и торговых точках, где мало покупателей, которые к тому же не приобретают большое количества товаров разных наименований, учет реализованных товаров можно вести следующими способами:

1) каждая продажа записывается продавцом в специальную тетрадь (книгу);

2) сохраняются копии всех товарных чеков;

3) при передаче в торговый зал к каждой единице товара прикрепляются специальные бирки, которые открепляются при ее продаже;

4) все приобретенные товары заносятся в список, из которого проданный товар вычеркивается в день продажи (с указанием даты продажи) и т.д.

В крупных магазинах (супермаркетах), обслуживающих большое количество покупателей и имеющих большой ассортимент товаров, для идентификации конкретной единицы товара используют штрих-код, который содержит всю необходимую для учета реализации этой единицы товара информацию. Для нанесения штрих-кодов требуется дорогостоящее оборудование, поэтому данный способ при всей его простоте и удобстве

доступен не всем организациям. Для того, чтобы определить стоимость реализованных товаров, необходимо сначала определить их количество, а затем рассчитать их стоимость тем способом, который установлен в приказе об учетной политике организации.

Учет товаров по продажным ценам.

При учете товаров по продажным ценам используется счет 42 "Торговая наценка". При данном способе учета в момент оприходования товаров на счете 41 "Товары", формируется их розничная продажная цена, включающая сумму НДС:

– в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками" отражается стоимость приобретения товаров (без НДС);

– в корреспонденции с кредитом счета 42 "Торговая наценка" отражается сумма торговой наценки.

Размер торговой наценки должен устанавливаться организацией с таким расчетом, чтобы покрыть все издержки обращения, учитываемые торговой организацией на счете 44 "Расходы на продажу", сумму начисленного НДС и обеспечить получение прибыли.

По общему правилу размер торговой наценки по товарам ничем не ограничен и может быть любым. Исключением являются некоторые товары, в отношении которых осуществляется государственное регулирование цен и устанавливаются предельные размеры розничных надбавок к фактической отпускной цене производителя.

В бухгалтерском учете поступление товаров на предприятиях розничной торговли, являющихся плательщиками ЕНВД, оформляется следующими проводками:

Дт 41"Товары", субсчет 2 "Товары в розничной торговле"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и заказчиками" – оприходованы приобретенные товары;

Дт 41"Товары", субсчет 2 "Товары в розничной торговле"

Кт 42 "Торговая наценка" – отражена торговая наценка по оприходованным товарам;

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и заказчиками"

Кт 51 "Расчетный счет" (50 "Касса") – оплачены приобретенные товары;

Бухгалтерский учет товаров по продажным ценам дает возможность организациям розничной торговли не вести учет каждой реализованной единицы товаров, а списывать с кредита счета 41 "Товары" в дебет счета 90 "Продажи" стоимость всех реализованных по продажной цене товаров одной суммой, которая всегда равна сумме полученной за эти товары выручки.

Чтобы выявить финансовый результат от реализации товаров, в дебет счета 90 "Продажи" с кредита счета 41 "Товары" должна списываться не продажная цена реализованных товаров, а стоимость их приобретения, которая определяется как разность между стоимостью товаров по розничным ценам и торговой наценкой, относящейся к проданным товарам (валовым доходом).

Для этого одновременно со списанием продажной стоимости товаров со счета 90 "Продажи" списывается сумма торговой наценки, приходящейся на проданные товары (сумма реализованного торгового наложения). Поэтому самое главное при учете товаров по продажным ценам – правильно рассчитать сумму реализованного торгового наложения.

После списания реализованной торговой наценки на счете 90 "Продажи" образуется (как и при учете товаров по покупным ценам) кредитовое сальдо, показывающее валовой доход от реализации товаров.

В бухгалтерском учете реализация товаров отражается следующим образом:

Дт 50 "Касса", 57 "Переводы в пути"

Кт 90 "Продажи" – отражена выручка от продажи товаров;

Дт 90 "Продажи"

Кт 41"Товары", субсчет 2 "Товары в розничной торговле"- товар списан по продажной цене;

Дт 90 "Продажи";

Кт 42 "Торговая наценка" (сторно) – сторнирована сумма торговой наценки;

Дт 90 "Продажи";

Кт 44 "Расходы на продажу" - списаны расходы на продажу товаров;

Дт 90 "Продажи"

Кт 99 "Прибыли и убытки" - отражен положительный финансовый результат от продажи товаров.

Сумма торговой наценки сторнируется по кредиту счета 42 "Торговая наценка" в корреспонденции с дебетом счетов 41 "Товары" и в случаях списания товаров, учитываемых по розничным ценам, по причине их естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.д.

При учете товаров по продажным ценам валовой доход от реализации (то есть сумма реализованной торговой надбавки, списываемой на счет 90 "Продажи") может рассчитываться одним из следующих способов (п.12.1.3 Методических рекомендаций Роскомторга):

1) по общему товарообороту;

2) по ассортименту товарооборота;

3) по среднему проценту;

4) по ассортименту остатка товаров.

Необходимо отметить, что расчет суммы реализованной торговой наценки производится только для целей бухгалтерского учета (при учете

товаров по продажным ценам). В Инструкции по применению Плана счетов (пояснения к счету 42 "Торговая наценка") есть рекомендации по расчету реализованного торгового наложения. Отметим, что методика, приведенная в пояснениях к счету 42 "Торговая наценка", практически идентична способу расчета по среднему проценту.

Все вышеперечисленные способы, кроме расчета по среднему проценту, можно применять и для целей налогообложения.

Возврат товаров в розничной торговле.

В определенных случаях покупатель имеет право вернуть продавцу приобретенный товар. Отражение возврата товара в бухгалтерском учете имеет свои особенности. Возврат товара широко распространен в розничной торговле. Основанием для возврата проданного товара могут служить различные обстоятельства.

В розничной торговле возврат чаще всего происходит по причине продажи некачественного (ст.475 ГК РФ) или некомплектного (ст.480 ГК РФ) товара. Нередки также случаи, когда покупатель возвращает товар в магазин по причине того, что приобретенный им товар не подошел ему по форме, габаритам, фасону, расцветке, размеру или комплектации (ст.25 Закона РФ от 07.02.1992 N 2300-1 "О защите прав потребителей"). В подобных случаях на продавца возлагается обязанность принять проданный товар обратно и вернуть деньги покупателю. Покупатель может вернуть товар как в день покупки, так и позже. В зависимости от этого возврат товара оформляется продавцом по-разному. Если покупатель возвращает приобретенный товар в день покупки (т.е. до окончания смены и снятия Z-отчета), то продавцу необходимо: составить акт; выписать накладную на возвращаемый товар; вернуть деньги.

Акт составляется по форме КМ-3 "Акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам" (утвержденной Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132) в

одном экземпляре и подписывается руководителем организации, заведующим отделом (секцией), старшим кассиром и кассиром-операционистом. Акт по форме № КМ-3 нужно составить и в том случае, если кассир неправильно пробил чек.

Накладную на возвращаемый товар продавец должен оформить в двух экземплярах, один из которых прикладывается к товарному отчету, а другой вручается покупателю и является основанием для получения им денежной суммы за возвращенный товар. Накладную на прием товара от покупателя можно составить по форме ТОРГ-13.

При возврате купленного товара покупатель обязан предъявить продавцу кассовый чек, выданный при покупке. Директор или его заместитель должен расписаться на полученном чеке. После этого покупателю возвращаются деньги. Возврат денежной суммы производится из операционной кассы организации по чеку, выданному в данной кассе. При этом возможны также случаи, когда товар возвращается покупателем по чеку, в котором указано несколько наименований товаров. В такой ситуации магазин (продавец) должен выдать покупателю взамен возвращенного чека копию чека, заверенную печатью и подписью руководителя магазина.

После того, как деньги покупателю будут возвращены, продавцу необходимо приклеить полученный от покупателя чек на отдельный лист бумаги и сдать его вместе с актом о возврате денежных сумм в свою бухгалтерию. Суммы, выплаченные по возвращенным покупателями и неиспользованным кассовым чекам, записываются в Журнал кассира-операциониста в графу 15, и на итоговую сумму уменьшается сумма выручки за данный день.

Поскольку возврат товара производится в день его продажи, то никаких проводок, отражающих возврат товара, в бухгалтерском учете в таком случае делать не нужно (просто в учете изначально не отражается факт реализации возвращенного товара).

Несколько иной порядок действий предусмотрен при возврате покупателем товара позже дня продажи. Этот порядок определен Письмом Центрального банка РФ от 04.10.1993г. № 18 "Об утверждении Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации" и Методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденными Письмом Комитета РФ по торговле от 10.07.1996 № 1-794/32-5.

В данном случае порядок действий следующий:

– продавец составляет накладную на возврат товара;

– покупатель оформляет заявление на возврат денег;

– продавец выдает покупателю деньги и составляет расходный кассовый ордер;

– продавец вносит исправления в бухгалтерский учет.

Накладная на возврат товара в магазин оформляется точно так же, как и в случае возврата товара в день покупки. То есть продавцом составляются два экземпляра накладной, один из которых выдается покупателю, а второй – продавцу.

Заявление на возврат денег составляется покупателем в произвольной форме. На основании этого заявления продавец возвращает деньги покупателю. Возврат денег осуществляется только из главной кассы организации-продавца при предъявлении покупателем документа, удостоверяющего личность (паспорта или документа, его заменяющего).

Возвращая деньги, продавец составляет расходно-кассовый ордер (форма КО-2), в котором указываются фамилия, имя, отчество покупателя и его паспортные данные. После этого в бухгалтерском учете продавца производятся соответствующие записи (этот порядок отражения в учете справедлив, если продажа и возврат товара имели место в одном году).

1.2 Налогообложение предприятий розничной торговли: Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)

Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) введен практически во всех субъектах Российской Федерации. Причем, в отличие от упрощенной системы, на ЕНВД надо переходить в обязательном порядке, если тот вид деятельности, которым занимается предприниматель или организация, подпадает под "вмененку".

Объект обложения единым налогом – вмененный доход. Это потенциальный доход, который, по расчетам региональных властей, должны получать предприниматель или организация от своего бизнеса, облагаемого ЕНВД. Следует обратить внимание, что облагается потенциальный доход. Сколько на самом деле заработает предприниматель или организация, на величину единого налога не влияет. Отсюда и название – единый налог на доход, который им вменили. Специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности регламентирован гл.26.3 "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности" НК РФ, введенной Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ.

В НК РФ определены те виды деятельности, которые могут переводиться на уплату единого налога на вмененный доход. Также здесь прописано, как рассчитывать вмененный доход и в какие сроки нужно перечислить налог в бюджет. Эти правила одинаковы для всей территории России.

В соответствии со ст.346.26 гл.26.3 НК РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности вводится в действие на территории субъектов Российской Федерации законами субъектов РФ и распространяется на налогоплательщиков, осуществляющих виды предпринимательской деятельности,

предусмотренные п.2 данной статьи НК РФ, в том числе и розничную торговлю, осуществляемую через различные объекты организации торговли. Согласно ст.346.27 НК РФ, розница для целей ЕНВД – это торговля через:

– магазин – специально оборудованное стационарное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения и подготовки товаров к продаже;

– павильон, которым является строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест;

– киоск – строение, не имеющее торгового зала, рассчитанное на одно рабочее место продавца;

– палатку, которой признается легко возводимая сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала;

– открытую площадку, то есть специально оборудованное место, расположенное на земельном участке, предназначенном для организации торговли;

– другие объекты организации торговли.

На сегодняшний день применяются корректирующие коэффициенты К1, К2 (который учитывает особенности деятельности), К3. Они указываются при расчете налога в разд. 2 декларации. Причем коэффициент К1 является коэффициентом-дефлятором. Его значение устанавливается на каждый календарный год. При этом этот коэффициент должен быть обязательно опубликован. Напомним, что в 2014 г. этот коэффициент равен 1,672 (в 2015 году – 1,798). Значение коэффициента К2 устанавливается местными властями от 0,005 до 1 и может отличаться при расчете налога по разным территориальным образованиям. Федеральный закон N 64-ФЗ указывает, что власти могут принимать во внимание факторы, влияющие на бизнес. Сейчас своим правом региональные законодатели пользуются не всегда. В частности, ранее в законах субъектов РФ не было предусмотрено, чтобы фирма могла

снижать "вмененный" налог, если она работала на этом режиме неполный месяц. Сейчас значение К3 может зависеть от того, сколько дней в налоговом периоде фирма вела "вмененную" деятельность. При этом в налоговую инспекцию следует предоставить документы, подтверждающие неполный период отработанного времени.

Например, магазин розничной торговли мог не работать в связи с ремонтом, болезнью работников и т.п., значит к декларации должны быть приложены распоряжение руководителя о временной приостановке деятельности, или копии больничных листов и т.п. При этом ФНС делает ссылки на п. 6 ст. 349.29 НК РФ. Следует иметь ввиду, если перерыв деятельности был в течении года, то до конца отчетного периода следует сдавать в налоговую инспекцию "пустые" декларации по вмененке, если сначала года была приостановлена деятельность, то надо сдавать нулевые декларации по НДС.

Организации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с понятием розничной торговли, приведенным в гл.26.3 НК РФ, через объекты торговли, не относящиеся к магазинам или павильонам, должны применять систему в виде уплаты ЕНВД вне зависимости от размеров площади торгового зала.

Следует отметить, что согласно пп.12 п.3 ст.346.12 НК РФ, организации, переведенные на систему налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности в соответствии с гл.26.3 НК РФ, не вправе применять упрощенную систему налогообложения [1]. Система уплаты ЕНВД в соответствии с п.4 ст.346.26 НК РФ предусматривает для организаций замену уплаты следующих налогов [1]:

- налога на прибыль;
- налога на имущество;
- единого социального налога;
- налога на добавленную стоимость.

Необходимо отметить, что замена уплаты данного перечня налогов на ЕНВД осуществляется только в части той предпринимательской деятельности организаций, которая предполагает уплату данного налога. Уплата же других налогов и сборов, которые не приведены в данном перечне, осуществляется в соответствии с общим режимом налогообложения. Таким образом, на общих основаниях уплачиваются федеральные, региональные и местные налоги и сборы [1].

В части НДС стоит уточнить, что налогоплательщики единого налога освобождаются от уплаты НДС в отношении внутренних операций, предусмотренных гл.21 НК РФ, но являются плательщиками данного налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Также для организаций, уплачивающих ЕНВД для отдельных видов деятельности, сохраняется обязанность уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации". Выплаты пособий по социальному страхованию регламентируются Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 213-ФЗ "Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях, применяющих специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан".

В соответствии с п. 1 ст. 346.29 НК РФ под объектом налогообложения понимается вмененный доход налогоплательщика. Под вмененным доходом или налоговой базой понимается потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке. Он рассчитывается как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности, а также значений корректирующих коэффициентов (п.2 ст.346.29 НК РФ).

Организации, которые должны платить ЕНВД, помимо оснований, по которым налогоплательщик подлежит постановке на учет в соответствии со ст.83 НК РФ, должны еще встать на учет в налоговой инспекции по месту ведения деятельности, подпадающей под уплату ЕНВД (п. 2 ст. 346.28 НК РФ). Встать на учет надо не позднее пяти дней с момента начала ведения деятельности, облагаемой единым налогом.

Налоговые органы при постановке на учет выдают уведомления о постановке на учет организации-налогоплательщика ЕНВД по месту осуществления деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД.

За нарушение срока постановки на учет в налоговом органе предусмотрена налоговая ответственность, установленная ст. 116 НК РФ. В соответствии с данной статьей нарушение налогоплательщиком срока постановки на учет в налоговом органе, установленного ст .83 НК РФ, влечет за собой взыскание штрафа в размере 5000 руб. Если налогоплательщик прекращает вести деятельность, подлежащую налогообложению ЕНВД, то он должен подать заявление о снятии с учета.

2 Методика проведения аудита на предприятиях розничной торговли

2.1 Подготовка к проведению аудита

Правильная организация планирования аудиторской работы обеспечивает своевременную проверку деятельности подразделений, позволяет эффективнее использовать контрольную службу или внутреннего аудитора.

Планирование – начальный этап проведения аудита с указанием ожидаемого объема работы, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность аудиторских процедур, необходимых для формирования объективного и обоснованного мнения о проверяемом объекте.

На этапе планирования аудиторы должны ознакомиться с деятельностью торгового предприятия и иметь информацию, характеризующую работу и организацию внутрихозяйственного расчета (внешние факторы, влияющие на хозяйственную деятельность в целом, и внутренние факторы, снизанные с его индивидуальными особенностями). В первую очередь следует предусматривать проверки в неблагополучных подразделениях, которые нуждаются в срочной помощи.

Если в торговом предприятии имеются недостатки в хозяйственной деятельности, допускаются недостачи и хищения, предприятие не укладывается в установленный бюджет и работает с убытком, проверки надо проводить чаще, чтобы быстрее наладить прибыльную работу предприятия или предпринять решение о ликвидации предприятия как нерационального (убыточного) звена группы предприятий.

При планировании аудита важно знать:

– организационно-управленческую структуру хозяйствующего объекта;

– основной вид деятельности;

– технологические особенности;

– характер взаимоотношений с другими предприятиями;

– закрепленное за предприятием имущество;

– документооборот предприятия;

– организационно-оперативный учет и отчетность;

– должностные обязанности специалистов и работников предприятия, ответственных за материальные и денежные средства;

– внутренние нормативные акты, регулирующие трудовую, технологическую и иную деятельность.

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций, наличных денежных расчетов при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин, по учету торговых операций при продаже товаров в кредит, по учету торговых операций в комиссионной торговле утверждены Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132 [19]. Во всех формах требуется наличие кода предприятия по ОКПО и кода вида деятельности по ОКДП. Эти коды указаны в информационном письме органа статистики, в котором зарегистрирована организация.

На предприятия розничной торговли товары для продажи поступают от производственных предприятий, оптовых организаций, со складов и так далее Товары, поступающие на предприятие розничной торговли, должны иметь сопроводительные документы (счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, накладные и др.), предусмотренные условиями поставки товаров, а также правилами перевозки грузов. Помимо перечисленных документов особое внимание должно быть уделено сертификатам качества товара,

потому что речь идет о продуктах питания, и в случае нарушения качества товара возможно причинение вреда здоровью человека.

В учете товарных операций важно обеспечить контроль за своевременным и полным поступлением товаров, а также за правильным их оприходованием со стороны материально-ответственных лиц. При приемке товара следует особое внимание уделить на целостность упаковки.

Приемка товара от поставщика может осуществляется лицами, с которыми заключен договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Обычно заключается договор с поставщиком, в котором оговаривается доставка приобретенных товарно-материальных ценностей на склад торгового предприятия, за счет поставщика.

В таблице 2.1 указаны основные формы первичных учетных документов по торговым операциям.

Основным документом, подтверждающим факт купли-продажи товара, является чек, полученный с применением контрольно-кассовой техники, а также товарный чек, который выписывается по требованию покупателя. К общим документам учета торговых операций наряду с указанными в таблице 2.1 относится так же Товарный ярлык (ТОРГ-11).

Таблица 2.1 Первичные документы учета торговых операций

№ п/п	Хозяйственная операция	Документ Наименование	Код
1	Поступление товара	Акт о приемке товаров	ТОРГ-1
		Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей	ТОРГ-2
		Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров	ТОРГ-3
		Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика	ТОРГ-4
		Товарная накладная	ТОРГ-12
		Накладная на внутреннее перемещение товаров и тары	ТОРГ-13
		Расходно-приходная накладная (для мелкорозничной торговли)	ТОРГ-14
		Сопроводительные документы поставщика; - Сертификат; - Паспорт качества и др.	
2	Выбытие товаров	Товарная накладная	ТОРГ-12
		Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей	ТОРГ-15
		Акт о списании товаров	ТОРГ-16
		Накладная на внутреннее перемещение товаров и тары	ТОРГ-13
3	Расчетные документы	Платежное требование	
		Счет	-
		Счет-фактура	-

В практике учета встречаются ситуации, когда в организацию поступают товары без сопроводительных документов и право собственности на эти товары организации не принадлежит. В этих случаях, до урегулирования вопроса с поставщиком, товары должны быть оприходованы на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Акт подписывают члены комиссии, принимавшие товары, после чего его утверждает руководитель организации. Если на товары есть документы, выписанные транспортной организацией, то заполняются следующие строки:

– "По транспортным документам значится";

– "Масса товара станции (пристани, порта) отправления";

– "Масса товара станции (пристани, порта) назначения".

Строку "Состояние упаковки" заполняют, если при приемке товара было обнаружено, что упаковка повреждена. Срок хранения акта о приемке товара, поступившего без счета поставщика в архиве организации составляет пять лет. Для складского учета товаров используются:

– журнал учета товаров на складе (форма №ТОРГ-18);

– товарный отчет (форма №ТОРГ-29).

В учете товаров используются расчетные документы, такие, как платежное требование, счет, счет-фактура и др.

На предприятиях торговли учет товаров ведется, как правило, и на складе (по месту непосредственной приемки и хранения), и в бухгалтерском учете. В бухгалтерском учете может использоваться только синтетический метод учета (хотя большинство предприятий и в бухгалтерии предпочитают применять аналитический учет), складской же учет подразумевает обязательное ведение аналитического учета.

Аналитический учет – это учет, дающий детализированные показатели в денежном, а в необходимых случаях и в натуральном выражении. Аналитический учет связан с синтетическим и не может существовать без него. В бухгалтерии аналитический учет ведется с помощью дополнительных субсчетов, привязанных к синтетическим счетам. Субсчета в синтетическом учете должны создаваться в тех случаях, когда требования аналитического учета диктуются требованиями бухгалтерской отчетности или порядком исчисления налогов. В приказе об учетной политике предприятия утверждается, в том числе, и рабочий план счетов бухгалтерского учета, который содержит синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета исходя из специфики деятельности конкретного предприятия.

В соответствии с методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, им необходимо вести аналитический учет в следующих разрезах:

1) «по хозяйствующим субъектам, являющимся юридическими лицами, и их обособленным подразделениям;

2) по каждому хозяйствующему субъекту – по материально ответственным лицам;

3) по каждому материально ответственному лицу – по ассортименту товаров;

4) а также в удобном для предприятия разрезе».

Что дает учет товаров по хозяйствующим субъектам? Если речь идет о крупной торговой фирме, имеющей сеть магазинов или складов, то вполне естественно, что в этом случае бухгалтерии удобно вести учет товаров по каждому отдельно взятому магазину или складу. Это помогает отслеживать движение товара (в первую очередь предотвращать и оперативно выявлять возможные недостачи), а также дает информацию о рентабельности того или иного подразделения. Такое же разделение учета товаров по местам хранения

рекомендуется и в крупных магазинах, имеющих несколько отделов (по каждому отделу). В то же время для индивидуального предпринимателя или небольшой фирмы, имеющих одну торговую точку без разделения на отделы, подобная аналитика абсолютно бесполезна.

О необходимости вести учет товаров по материально ответственным лицам спорить не приходится. Разумеется, для налогового учета и бухгалтерской отчетности такие данные значения не имеют, однако внутри предприятия аналитический учет по материально ответственным лицам на практике не ведется только в том случае, если условия трудового договора предусматривают коллективную материальную ответственность. Но, как правило, такие условия договора встречаются редко, поскольку вряд ли какому-либо сотруднику, не имеющему прямого отношения к приему, хранению и отпуску товара, понравится идея нести ответственность за чужие недостачи. По этим же соображениям рекомендуется вести аналитический учет по материально ответственным лицам в разрезе ассортимента товаров.

Что касается пункта об «удобном для предприятия разрезе», рассмотрим для наглядности несколько ситуаций. Допустим, торговая организация, являясь юридическим лицом, осуществляет и оптовую, и розничную торговлю, т. е. в ее деятельности имеет место общая форма налогообложения, причем одновременно организация является плательщиком единого налога на вмененный доход. Естественно, что для правильного исчисления налогов будет уместно вести учет поступления и выбытия товаров раздельно по операциям оптовой и розничной торговли. Если организация находится на общей системе налогообложения и при этом товары, с которыми она работает, облагаются НДС по разной ставке, удобно вести аналитический учет товаров отдельно по товарам с НДС 18 %, НДС 10 % и необлагаемым НДС. Такая аналитика, в отличие, например, от учета по материально ответственным лицам, уже напрямую связана с правильным исполнением предприятием обязанностей по исчислению и уплате налогов.

На практике аналитический учет товаров в торговых организациях ведется и по ассортименту товара, чаще всего по каждому его наименованию.

При учете дебиторских и кредиторских задолженностей полезным является аналитический учет поступления и выбытия товаров по каждому поставщику и покупателю (при оптовой торговле), причем даже в разрезе отдельных договоров по каждому контрагенту. В целом можно сказать, что поначалу кажется, что чем больше субсчетов, чем больше разрезов ведения аналитики, тем более трудоемким является ведение бухгалтерского учета. Однако практика показывает, что чем более подробным и разноплановым является аналитический учет поступления, хранения и выбытия товаров, тем более легкими и наглядными окажутся в дальнейшем составление бухгалтерской отчетности, исчисление налогов, практически все аспекты ведения бухгалтерского учета. Следует также добавить, что подробный аналитический учет способствует и оперативному выявлению допущенных в бухгалтерском учете ошибок, от которых не застрахован даже самый опытный и аккуратный бухгалтер. Поэтому, разрабатывая учетную политику предприятия, постарайтесь по возможности точно представить себе, какие именно разрезы аналитического учета будут вам необходимы в работе, какие аналитические субсчета будут задействованы. Разумеется, в процессе хозяйственной деятельности предприятия возникнет необходимость в корректировке аналитических субсчетов: одни из них окажутся ненужными для деятельности именно данного предприятия, в других же, наоборот, возникнет явная необходимость. Вполне возможно определить общие направления аналитического учета заранее.

Несмотря на то что подробный аналитический учет, как мы уже говорили, является в силу своей наглядности очень удобным, перегружать рабочий план счетов заведомо ненужными субсчетами и субконто не стоит. Любые затраты труда должны быть оправданными. Маленькому хлебному магазину наверняка не понадобится учет товаров по отдельным подразделениям, а предприятию оптовой торговли, имеющему дело только с

товарами, облагаемыми НДС 18 %, конечно, не нужен учет товара в разрезе ставок НДС.

Несколько слов о комиссионной торговле. В этом случае учет ведется по каждой единице товара, так как комиссионер рассчитывается с комитентом за каждую вещь, принятую на комиссию, в отдельности. Для комиссионеров, принимающих товар по договору комиссии от комитентов-оптовиков, аналитический учет рекомендуется вести по группам товаров, по контрагентам и при необходимости по договорам, заключенным с каждым комитентом.

Учет товаров ведется на основании первичных приходно-расходных документов материально ответственными лицами в стоимостном или натуральном и стоимостном выражении. Для подробного аналитического учета движения товаров второй вариант является предпочтительным.

В начале хозяйственной деятельности торговая организация определяет, какой именно способ хранения товаров – партионный или сортовой – она будет применять. От выбора способа хранения будет зависеть и способ учета товаров.

При партионном способе, как видно из его названия, учет ведется по партиям товара. Этот способ особенно удобен для предприятий, осуществляющих торговлю продуктами питания, медикаментами, косметикой и другими группами товаров, имеющими относительно небольшие сроки годности. В этом случае, особенно на предприятиях оптовой торговли, сводится к минимуму риск «зависания» товаров с меньшим сроком годности, когда более поздняя партия товаров реализуется покупателю, а более ранняя остается на складе организации-поставщика. Компетентный кладовщик, конечно, постарается такой ситуации не допустить и при сортовом способе учета, но от человеческого фактора в данном случае зависит слишком много. Ведь в конечном итоге товар из более ранней партии реализовать становится все труднее, и он может пролежать на

складе до истечения срока годности, а это уже прямой и серьезный убыток фирме.

Если же предприятие использует в своей деятельности компьютерный учет, то программу можно настроить таким образом, что товар из поздней партии просто нельзя будет реализовать, пока в базе данных числится остаток товара, поступившего раньше. При ручном ведении документации партионный учет осуществляется следующим образом. На каждую партию товара заводится партионная карта, в которой указываются наименование товара, сорт, артикул, количество (масса, объем) и цена товара.

В соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ (ред. от 23 мая 2016 г.) «О бухгалтерском учете» [3] для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности в каждой организации необходимо проводить инвентаризацию имущества, и в том числе товаров. В ходе инвентаризации проверяется и документально подтверждается фактическое наличие товаров (их количество, состояние и оценка). Сведения, полученные при инвентаризации, сравниваются с данными бухгалтерского учета.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Обязательная инвентаризация проводится в следующих случаях:

– перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
– при смене материально-ответственных лиц;
– при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
– в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
– при реорганизации или ликвидации организации;

– в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Инвентаризация проводится два раза в год перед составлением полугодовой и годовой отчетности.

Основными задачами инвентаризации товаров являются:

– выявление фактического наличия товаров;

– контроль за сохранностью товаров, путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета;

– выявление товаров, потерявших свои первоначальные качества, залежавшихся и не нужных организации;

– проверка соблюдения правил и условий хранения товаров;

– проверка полноты отражения в учете;

– проверка правильности установления цены на товары.

Инвентаризация проводится в несколько этапов.

1) Подготовительный этап. Материально-ответственные лица составляют промежуточные реестры (отчеты) приходных и расходных документов на дату проведения инвентаризации (т.е. не дожидаясь обычной даты представления отчета) и передают их инвентаризационной комиссии. Эти документы служат основанием для определения соответствующих остатков по счетам бухгалтерского учета на дату проведения инвентаризации.

2) Натуральная и документальная проверка. Проверяется фактическое наличие товаров. Основной формой первичной документации для учета результатов натуральной инвентаризации является инвентаризационная опись, документальной - акт инвентаризации. Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» утверждены 6 типовых форм описи и 8 типовых форм акта.

3) Таксировочный этап. В описи (акты) вносятся денежные оценки товаров по данным первичных документов и бухгалтерского учета.

4) Сравнительно-аналитический этап. Производится сравнение фактического наличия с данными бухгалтерского учета. Инвентаризационная комиссия выявляет причины отклонений и предлагает способы их отражения в учете результатов инвентаризации. По фактам образования излишков или недостач товарно-материальных ценностей необходимо получить объяснения от материально-ответственных лиц.

5) Заключительный этап. Ведомость подписывают главный бухгалтер и руководитель организации одновременно с изданием приказа (распоряжения) об утверждении результатов инвентаризации. Приказ служит основанием для внесения в регистры бухгалтерского учета соответствующих записей. Материалы инвентаризации передают в бухгалтерию, где они хранятся не менее пяти лет.

Перед тем как проводить переучет, руководитель торгового предприятия издает приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации (унифицированная форма № ИНВ-22). Унифицированные формы первичных документов, которыми оформляют результаты инвентаризации, утверждены Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88. Приказом определяются имущество, подлежащее инвентаризации (в нашем случае это товары), сроки ее проведения, а также создается инвентаризационная комиссия. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации, бухгалтеры и другие специалисты. Если это необходимо, в комиссию могут входить аудиторы, работающие в данной организации или привлекаемые из других аудиторских организаций. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

В состав комиссии входят: руководитель – председатель комиссии, бухгалтер, материально-ответственное лицо и представитель общественности. Перед тем как начать инвентаризацию, бухгалтеру необходимо установить, какое количество товарных запасов числится в бухгалтерском учете на дату ее проведения. Поэтому до начала инвентаризации бухгалтерия должна получить все последние приходные и расходные документы на прием и отпуск товаров (или товарные отчеты). А материально-ответственные лица обязаны дать расписки о том, что к моменту инвентаризации все приходные и расходные документы на товары сданы в бухгалтерию, все поступившие товары оприходованы, а выбывшие списаны.

Инвентаризация начинается с проверки денежных средств в кассе. Такую проверку оформляют актом снятия остатков кассы в магазине и фиксируют на титульном листе инвентаризационной описи. Кассир на момент инвентаризации составляет кассовый отчет и передает его для проверки и визирования документов председателю комиссии. Определяют результат по кассе (недостачу, излишек), который отражают в акте.

Председатель комиссии и счетный работник проверяют и визируют товарные отчеты и все приходные и расходные документы, приложенные к нему, и ставят штамп «До инвентаризации». С материально ответственного лица берут подписку следующего содержания: «Все ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи № _ по № _, комиссией проверены в натуре в моем присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею. Ценности, перечисленные в описи, находятся на моем ответственном хранении».

В торговом зале члены бригады материально-ответственных лиц подбирают и группируют товары по наименованиям, сортам, артикулам, размерам и ценам в порядке, удобном для пересчета. Подготовка товаров к пересчету производится в присутствии членов комиссии, которые

пересчитывают все товары. Не распакованные товары распаковывают. Если распаковка товара может вызвать понижение его качества, то массу товара определяют по трафарету (по массе брутто) с выборочной проверкой ряда товарных мест. Установленное комиссией фактическое количество товара отражается в инвентаризационной описи - акте. Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовом бухгалтерском отчете. При хранении товаров в разных изолированных помещениях у одного материально-ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки товаров вход в помещение не допускается (например, пломбируется).

По результатам инвентаризаций (в отсутствие хищений) легко рассчитать стоимость проданной продукции. Для этого, например, на каждое первое число каждого месяца проводят инвентаризацию остатков товара в данном подразделении. Затем рассчитывают стоимость проданной продукции, которая будет равна стоимости остатка товаров на начало месяца плюс стоимость поступивших в этом месяце товаров (по данным накладных или дневных заборных листов) и минус стоимость остатков товаров на конец месяца. Для оформления инвентаризации необходимо применять формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88.

При инвентаризации товаров используются формы, представленные в таблице 2.2.

Таблица 2.2 – Формы, используемые при инвентаризации

Номер формы	Наименование формы
ИНВ-2	Инвентаризационный ярлык
ИНВ-3	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей
ИНВ-4	Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных
ИНВ-5	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение
ИНВ-6	Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути
ИНВ-19	Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей
ИНВ-22	Приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации
ИНВ-23	Журнал учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризаций
ИНВ-26	Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией

При заполнении инвентаризационных описей и актов следует соблюдать следующие правила:

1) описи заполняются ручным способом или с использованием средств вычислительной и другой организационной техники;

2) при ручном способе описи заполняют чернилами или шариковой ручкой;

3) не допускаются помарки и подчистки в инвентаризационных описях и актах. Такие описи (акты) придется переписать заново;

4) наименования инвентаризуемых ценностей и объектов и их количество указывают по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете;

5) на каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей, записанных на данной странице;

6) на каждой странице описи указывают общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, независимо от того, в каких единицах измерения эти ценности показаны;

7) исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей. Над зачеркнутыми записями делают правильную запись. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами комиссии и материально-ответственными лицами;

8) нельзя оставлять в описях незаполненные и пропущенные строки. Незаполненные строки на последней странице прочеркиваются;

9) на последней странице описи делают запись о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку;

10) описи подписывают все члены комиссии и материально-ответственные лица;

11) в конце описи материально-ответственные лица дают расписку в том, что:

– инвентаризация проведена в их присутствии;

– у материально-ответственного лица нет претензий к членам комиссии;

– материально-ответственное лицо принимает на ответственное хранение имущество, перечисленное в описи;

12) при смене материально-ответственных лиц:

– лицо, принявшее имущество, расписывается в описи в получении этого имущества;

– лицо, сдавшее имущество, расписывается в описи в сдаче имущества;

13) если после проведения инвентаризации материально-ответственное лицо обнаруживает ошибку в описях, то оно должно немедленно до открытия склада (кладовой, секции и т.п.) заявить об этом председателю комиссии. В таких случаях производится проверка указанных фактов и делаются исправления в описях.

Распоряжение о проведении инвентаризации на предприятии оформляется на бланке «Приказ о проведении инвентаризации» (форма № ИНВ-22), в котором определяются содержание, объем, порядок и сроки проведения инвентаризации, а также персональный состав инвентаризационной комиссии. Приказ регистрируется в Журнале учета контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-23). Сведения о фактическом наличии товаров записываются в инвентаризационные акты и описи по форме № ИНВ-3 «Инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей», № ИНВ-4 «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных», № ИНВ-5 «Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение» и др.

Каждая из описей составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии и лицом, ответственным за хранение. Один экземпляр передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости, а второй остается у материально-ответственных лиц. Все товары заносятся в опись отдельно по каждому наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и т.д.). Товары отражают в тех ценах, в которых они числятся в бухгалтерском учете, т.е. в продажных ценах.

Если комиссия не имеет возможности в течение одного дня произвести подсчет товаров и записать их в инвентаризационную опись, то используется

форма № ИНВ-2 «Инвентаризационный ярлык». Заполняется она в одном экземпляре членами комиссии и хранится вместе с пересчитанными товарами. В конце инвентаризации данные из формы № ИНВ-2 переносят в опись формы № ИНВ-3. Если у организации есть товары, которые приняты на ответственное хранение, то по ним составляют отдельную опись по форме № ИНВ-5 «Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение».

На находящиеся в пути товары должна заполняться отдельная форма - «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути» (форма № ИНВ-6).

Если проверяют фактическое наличие товара при смене материально-ответственного лица, то лицо, принимающее и сдающее товар, расписывается в соответствующих строках описи. В описи должны включаться все выявленные товары, в том числе и излишки. Если при инвентаризации обнаружены испорченные товары, то на них составляют соответствующие акты. Товары, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти товары приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. При инвентаризации они заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации». В такой описи указываются дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «После инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти товары.

Как правило, товар во время инвентаризации не отпускается. Однако если инвентаризация длится долго, то в особых случаях материально-

ответственные лица могут отпускать товар в присутствии членов инвентаризационной комиссии, но на это у них должно быть письменное разрешение руководителя и главного бухгалтера. Эти товары заносятся в отдельную опись под названием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». В расходных документах делается соответствующая отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии.

По результатам проверки фактического наличия товаров, отраженных в инвентаризационных описях и актах, составляются сличительные ведомости по форме № ИНВ-19 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей». На товары, не принадлежащие организации, но числящиеся в ее бухгалтерском учете (находятся на ответственном хранении, приняты на комиссию и т.п.), составляются отдельные ведомости. В сличительных ведомостях отражаются только те товары, по которым были выявлены отклонения от учетных данных. В ведомостях показывают расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Излишки или недостачи отражаются в тех ценах, в которых ведется учет товаров (покупных, отпускных).

При оформлении итоговых документов следует учитывать пересортицу товаров, а также списание потерь в пределах норм естественной убыли. Пересортица - это одновременно излишки одного вида и недостачи другого вида товаров одного и того же наименования. При этом материально-ответственные лица должны представить подробные объяснения о допущенной пересортице. Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товара одного и того же наименования и в тождественных количествах. Если при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих товаров выше стоимости товаров, оказавшихся в излишке, то эта разница в

стоимости относится на виновных лиц. При этом убыль товаров в пределах установленных норм определяется после зачета недостач товаров излишками по пересортице. Если после зачета по пересортице еще осталась недостача товаров, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию, по которому установлена недостача. При отсутствии норм естественной убыли, убыль рассматривается как недостача сверх норм. Согласно п.3 ст.12 Закона N 129-ФЗ потери товаров в пределах норм естественной убыли на предприятиях розничной торговли относятся за счет прибыли, сверх норм - за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, то убытки списываются на финансовые результаты организации.

Списание потерь товаров в пределах норм естественной убыли отражается записью по кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», а на сумму потерь сверх норм естественной убыли - в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» (или в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», если виновное лицо не является работником организации).

При отсутствии виновных лиц или отказе суда во взыскании убытков делается запись с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счета 91-2 «Прочие расходы».

В сличительной ведомости отражают результаты проведенного зачета (суммы недостач, покрытых излишками), а также излишки и недостачи, оставшиеся после проведения зачета. Сличительную ведомость составляют в двух экземплярах. Результаты инвентаризации и выводы комиссии (о списании товаров, привлечении виновных лиц к ответственности и т.п.) оформляются приказом руководителя. Обобщенные данные результатов проведенных инвентаризаций отражаются в «Ведомости результатов, выявленных инвентаризацией» (форма № ИНВ-26).

При обнаружении несоответствий данных инвентаризации и бухгалтерского учета председатель инвентаризационной комиссии должен доложить об этом руководителю организации, который решает, как эти расхождения будут урегулированы. Только руководитель организации может принять решение о взаимном зачете излишков и недостач или о списании выявленных недостач в пределах норм естественной убыли, а также о привлечении виновных лиц к ответственности за недостачи сверх норм естественной убыли. Установленные недостачи или излишки в бухгалтерском учете отражаются в том месяце, в котором была закончена инвентаризация. Выявленные излишки собственного товара приходуются в бухгалтерском учете на счете учета товаров по рыночной цене на дату проведения инвентаризации (п.28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н):

Таким образом, при реализации товарных излишков, выявленных при инвентаризации, в состав доходов будет включена выручка от их реализации. При этом в состав расходов можно будет списать только расходы, связанные с реализацией.

2.2 Основные этапы и методика аудита товарных операций

2.2.1 Проверка системы внутреннего контроля

Аудит товарных операций можно отнести к инициативному тематическому аудиту, он осуществляется либо внешним аудитором, либо внутренней аудиторской службой предприятия. Внешняя инициативная аудиторская проверка должна состоять из определенных этапов. Условно аудиторскую проверку можно разбить на три основных этапа:

1) планирование;

2) сбор аудиторских доказательств;

3) завершение аудита.

Порядок проведения аудиторской проверки показан на рисунке 2.

На первом этапе аудитор:

– предварительно знакомится с клиентом;

– оформляет свои отношения с клиентом контрактом и (или) письмом-обязательством;

– изучает и оценивает систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации клиента;

– готовит общий план и программу аудита.

На основном (втором) этапе аудита аудитор обычно занимается сбором аудиторских доказательств, для чего выполняет аудиторские процедуры.

Аудиторские процедуры включают в себя тестирование средств контроля и аудиторские процедуры по существу. Последние в свою очередь подразделяются на детальную проверку правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам и аналитические процедуры.

На последнем (третьем) этапе аудитор должен:

– завершить подготовку рабочей документации в виде аудиторского отчета;

– подготовить письменную информацию руководству проверяемого экономического субъекта по результатам аудита;

– сформулировать по результатам аудита свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности проверенного экономического субъекта;

– подготовить по установленной форме аудиторское заключение.

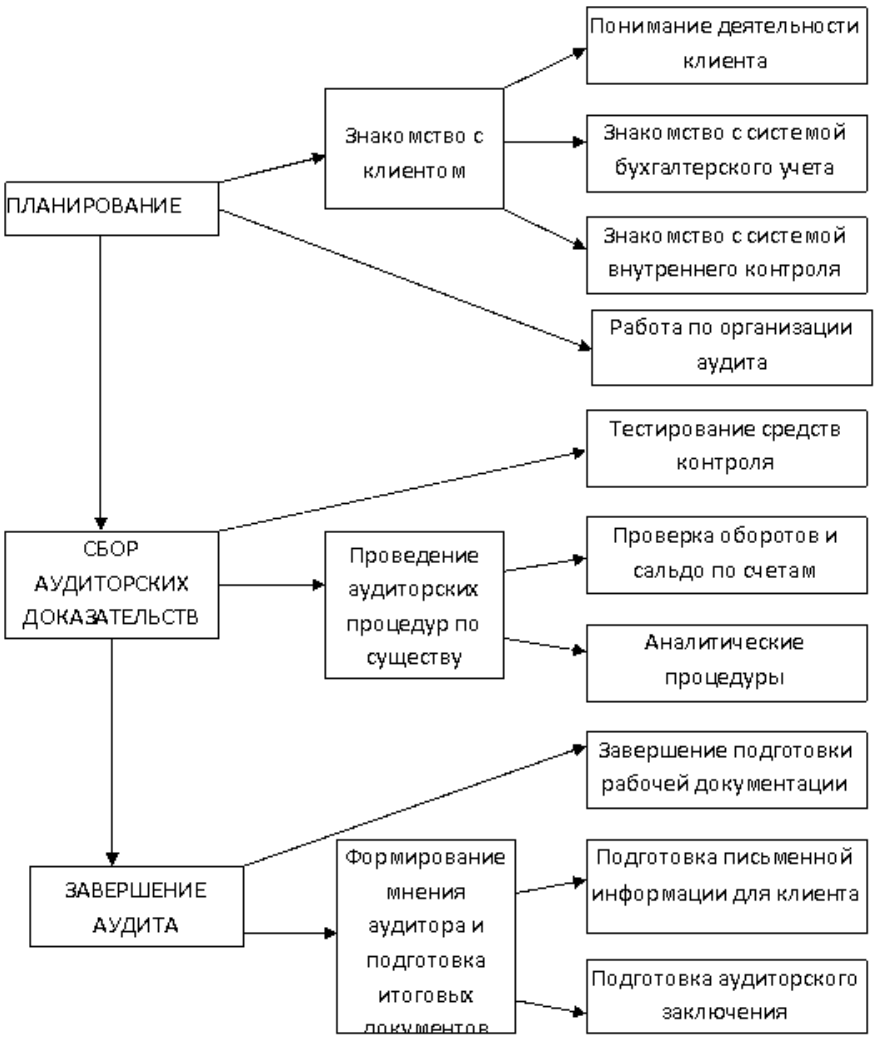


Рисунок 2 – Этапы аудиторской проверки

Такая схема (как и любая другая) лишь приблизительно отражает ход реальной работы аудитора. Например, не все этапы аудита выполняются последовательно, некоторые идут одновременно. Так, изучение и оценка системы внутреннего контроля проверяемой организации может проводиться в том числе и на стадии сбора аудиторских доказательств, планирование аудита может происходить не только в начале, но и в ходе аудита, а документирование аудита - на всех его этапах, но именно на завершающем этапе аудиторский отчет приобретает законченный вид. К обязательным требованиям, которые должны соблюдаться в процессе аудита, можно отнести:

– документирование аудита;

– применение аудиторских процедур при сборе аудиторских доказательств;

– соблюдение определенных требований при проведении выборочной проверки товара.

Методика аудиторской проверки товарных операций.

Аудиторская проверка товарных операций начинается с ознакомления с отделом бухгалтерского учета, занимающегося учетом операций связанных с поступлением и оприходованием товаров. На этом этапе устанавливается: кто ведет бухгалтерский учет по движению ценностей; какими нормативными документами пользуется бухгалтер данного участка; кому подотчетен данный бухгалтер; кто его проверяет по исполняемой работе; оптимальность и целесообразность выбора в учетной политике организационных, методических и технических аспектов по данному участку учета; наличие схем по поступлению и оприходованию товаров на счетах; какие методы внутреннего контроля используются (инвентаризация, документирование); соблюдаются ли сроки проведения инвентаризации товаров и порядок оформления результатов инвентаризации; следует убедиться в правильности оформления договоров о материальной

ответственности с ответственными лицами, которым переданы в подотчет ценности.

Сохранность товаров зависит от условий хранения, поэтому следующим этапом контроля является проверка состояния складского хозяйства в данной организации. Аудитор выясняет число и размещение складских помещений, условия хранения ценностей. Следующим этапом проверки должна стать инвентаризация товаров. В зависимости от уровня внутреннего контроля определяется необходимость ее проведения. Далее целесообразно провести проверку полноты оприходования, оценки и учета товарных ценностей. Во время проверки аудитор должен: проверить правильность ведения складского учета, обоснованность записей кладовщиком в его учетных документах; проверить полноту оприходования поступивших со стороны товаров. Нарушение порядка оприходования товаров приводит к их хищению, а также созданию излишков товаров, которые затем реализуются без отражения в учете с целью сокрытия доходов от налогообложения и присвоения полученных средств.

При проверке вопросов полноты оприходования товаров, аудитору необходимо произвести анализ платежно-расчетных документов, подтверждающих поступление ценностей от поставщиков. При этом проверке подлежат счета-фактуры, товарно-транспортные накладные. Обращается внимание на правильность оформления этих первичных документов. Затем, аудитор проверяет полноту оприходования поступивших на склад товаров. Проверка проводится по первичным документам, а в случае необходимости проводится встречная проверка данных с данными предприятии, которое отгрузило товар.

При проведении аудиторской проверки поступления товарных ценностей необходимым условием является сопоставление данных первичных документов по поступлению товаров с данными журнала регистрации полученных счетов-фактур, регистров бухгалтерского учета по

счетам 41 «Товары», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и данными Главной книги по этим же счетам. Суммы, указанные в документах полученных от поставщиков товаров должны соответствовать суммам, отраженным в регистрах бухгалтерского учета по счетам 41 «Товары» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». После этого данные учетных регистров сравниваются с данными Главной книги по этим счетам и данными баланса. При проверке правильности корреспонденции счетов аудитор проверяет, не было ли в учете случаев, когда поступившие товары не приходовались на счет 41 «Товары», а были отнесены на другие счета.

Особое внимание при проверке поступления товаров следует обратить на расхождение фактического наличия с наличием указанным в сопроводительных документах. Особого внимания при проведении аудиторской проверки оприходования товаров заслуживает правильность учета ценностей в розничной торговле. В рознице товары должны учитываться в стоимостном выражении.

В ходе проверки товарных операций, аудитор должен установить:

– реальность наличия и существования товаров;

– все ли товарные операции, которые должны быть отражены на счетах учета, действительно в них представлены;

– является ли организация собственником всех товаров, т.е. имеются ли на них имущественные права, а суммы, отраженные как задолженность – обязательствами;

– правильность оценки товаров и связанных с ними обязательств;

– правильно ли выбраны и применялись принципы учета товаров.

Эти основные вопросы аудитор должен изучить, дать им оценку, высказать суждение в аудиторском заключении и сделать предложения по выявленным нарушениям и отступлениям от установленных правил учета.

2.2.2 Подготовка и составление программы аудита

Аудитору необходимо разработать и документировать программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана проверки.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией ассистентам аудитора и одновременно является для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы средством контроля качества работы.

Программа является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки и надлежащего выполнения работы.

Аудитору следует документально оформить программу аудита, обозначить номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру, чтобы аудитор в процессе работы имел возможность делать ссылки на них в своих рабочих документах.

Аудиторскую программу следует составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля в том, что они помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой

перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каждому разделу бухгалтерского учета.

В зависимости от изменений условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Примерное содержание программы аудита приведено в приложении 2 к настоящему правилу (стандарту).

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть оформлены документально и завизированы в установленном порядке.

2.2.3 Расчет аудиторского риска и уровня существенности

Существенность (применительно к установлению достоверной бухгалтерской отчетности) – это вероятность того, что применяемые аудиторские и иные, в том числе юридические, экспертные и т.д., процедуры позволяют определить наличие ошибок в отчетности экономического субъекта и оценить их влияние на принятие соответствующих решений ее пользователями.

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Значение уровня существенности для конкретной аудиторской проверки должно быть определено по завершении этапа планирования аудиторской проверки. Полученное значение уровня существенности должно быть в обязательном порядке зафиксировано в общем плане аудита.

Аудитор в случае обстоятельств, которые станут известны ему по ходу проверки, имеет право изменить (скорректировать) значение уровня существенности. При этом факт изменения уровня существенности, новое его значение, соответствующие расчеты и развернутая аргументация аудитора должны быть в обязательном порядке зафиксированы в рабочих документах аудиторской проверки.

Для оценки существенности аудитор должен иметь представление о возможных пользователях информации и возможных решениях, которые могут приниматься на ее основе, с тем чтобы определить соотношение неправильности отчета и принятия этих решений. Суждение аудитора о существенности достаточно субъективно и требует от него высокого

профессионализма, опыта работы, знания специфики деятельности клиента, а также особенностей экономической и социальной среды.

Понятия существенности и риска используются в качестве основы методологии и инструмента планирования аудита.

Существуют два основных метода оценки уровня существенности и аудиторского риска: оценочный и расчетный.

Оценочный метод заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют уровень существенности и аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, средний и низкий.

Расчетный метод предполагает количественный расчет величины уровня существенности и аудиторского риска.

Указанные методы аудиторы используют в планировании аудита.

Аудитор обязан принимать во внимание уровень существенности и приемлемый аудиторский риск:

– на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема применяемых аудиторских процедур;

– в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур;

– на этапе завершения аудита при оценке эффекта, оказываемого обнаруженными искажениями и нарушениями на достоверность бухгалтерской отчетности.

Порядок определения уровня существенности.

Аудитор должен иметь в виду, что отдельные, отмеченные им искажения сами по себе могут не иметь существенного характера, а искажения, взятые в совокупности, а также отмеченные искажения вместе с предполагаемыми (в результате распространения отмеченных в результате выборочной проверки ошибок на всю совокупность данных) могут иметь существенный характер. Возможны несколько случаев:

1) Аудитор вправе сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта является достоверной во всех существенных отношениях, если одновременно:

– отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного меньше уровня существенности;

– качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора являются несущественными;

2) Аудитор обязан сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта в существенных отношениях не может быть признана достоверной, если выполняется хотя бы одно из двух следующих условий:

– отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного больше уровня существенности;

– отмеченные отклонения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора имеют существенный характер;

3) Используя свое профессиональное суждение, аудитор обязан взять на себя ответственность и принять решение о том, сделать или нет в данной ситуации вывод о существенных нарушениях в проверяемой бухгалтерской отчетности либо сделать вывод о необходимости включения соответствующих оговорок в аудиторское заключение, если выполняется одно из следующих условий:

– отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности больше либо меньше, но в целом близки по величине значению уровня существенности;

– имеются расхождения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта с требованиями соответствующих нормативных документов, но расхождения однозначно не могут быть признаны существенными.

Для уточнения ситуации может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур.

Аудитору следует предложить руководству проверяемой организации сделать в установленном порядке исправительные проводки по устранению замеченных им нарушений. Если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности имеют существенный характер, несогласие руководства проверяемого предприятия с внесением исправлений может служить для аудитора основанием для подготовки по итогам проверки аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Для нахождения уровня существенности можно использовать таблицу 2.2.

Таблица 2.2 – Расчет приемлемого аудиторского риска

Базовые показатели	Значение базового показателя	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб.
Балансовая прибыль предприятия		5	
Выручка (нетто) без НДС, акцизов и других платежей		2	
Валюта баланса		2	
Собственный капитал (итог разд.III баланса)		10	
Общие затраты предприятия		2	

Уровень существенности рассчитывают следующим образом. По итогам финансового года в непроверяемом экономическом субъекте, подлежащем проверке, определяют финансовые показатели, перечисленные в графе 1 таблицы 2.2. Их значение может быть занесено в графу 2 в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность (тыс. руб.). От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в графе 3 таблицы 2.2, и результат заносится в графу 4. Допускается, что часть показателей включить в таблицу 2.2 не удастся.

Например, предприятие может не иметь прибыли по итогам года либо может иметь небольшую прибыль, которая, по мнению аудитора, с учетом анализа показателей за предыдущие годы не характерна для данного предприятия. Предприятие может не иметь выручки от продаж, если это бесприбыльное, некоммерческое предприятие либо организация, которая финансируется в основном не за счет выручки от реализации товаров, работ, услуг. В этих случаях в соответствующих графах таблицы ставят прочерк. Аудитор должен проанализировать числовые значения графы 4.

Значения, сильно отклоняющиеся в большую и / или меньшую сторону от остальных, он может отбросить. На базе оставшихся показателей рассчитывают среднюю величину, которую можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после округления ее значение изменилось бы не более чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения. Данная величина и является единым показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

Процедура нахождения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки. Конкретное значение уровня существенности должно быть одобрено по окончании этапа планирования аудита руководителем аудиторской проверки.

Рассмотренный порядок имеет рекомендательный характер. Аудиторские организации должны разработать собственный порядок нахождения уровня существенности с учетом обязательных требований Правила (стандарта) "Существенность и аудиторский риск". Например, в отличие от предложенного порядка они могут:

– изменить значения коэффициентов в гр. 3;

– вводить новые, исключать отдельные показатели, менять финансовые показатели, приведенные в графе 1;

– менять порядок усреднения при нахождении показателя;

– принимать во внимание значения финансовых показателей за предыдущие годы и учитывать их динамику;

– предусмотреть не один показатель уровня существенности, а несколько - для различных статей баланса;

самостоятельно разработать таблицу и ввести схему расчетов уровня существенности.

2.2.4 Варианты аудиторского заключения

Аудиторская проверка заканчивается оформлением двух итоговых документов — акта аудиторской проверки бухгалтерского учета и достоверности отчетности и аудиторского заключения.

В акте аудиторской проверки с достаточной подробностью и доказательностью, однако без включения малосущественных деталей, аудиторы сообщают клиенту о проделанной работе, о ее основных направлениях и о том, какие из этих направлений подвергнуты сплошной проверке, а какие – выборочной. После этого указываются выявленные недостатки в последовательности, соответствующей их значимости. При этом в акте наряду с отмеченными недостатками должны быть изложены конкретные рекомендации по их исправлению и недопущению в будущем. Вместе с тем аудиторы не должны сами делать такие исправления, то есть выполнять работу персонала бухгалтерии.

Акт аудиторской проверки является строго конфиденциальным документом, с содержанием которого аудиторы не вправе без согласия на это клиента знакомить третьих лиц, за исключением случаев, предусмотренных действующим законодательством (выявление хищений, мошенничества и других особых случаев). В связи с этим акт аудиторской проверки составляется в двух экземплярах, одни из которых передается аудиторами лично главному бухгалтеру предприятия или лицу, его замещающему, а второй экземпляр остается в аудиторской организации, проводившей проверку, для последующего контроля за устранением выявленных недостатков.

После подготовки проекта акта аудиторы знакомят с его содержанием руководство предприятия, рассматривают высказанные при этом возражения и замечания, при необходимости вносят в акт соответствующие коррективы и подписывают его.

Аудиторское заключение — официальный документ, дающий оценку достоверности бухгалтерского учета и отчетности аудируемого предприятия, подтвержденный подписью имеющего лицензию руководителя проверяющей группы аудиторской фирмы и печатью этой фирмы. В случае, если проверка осуществлялась самостоятельным независимым аудитором, имеющим лицензию, то подтверждение заключения производится его подписью и личной печатью.

Возможны четыре вида аудиторских заключений:

– заключение без замечаний (безоговорочное заключение);

– заключение с замечаниями (заключение с оговорками);

– отрицательное заключение;

– заключение не дается совсем, либо дается отказное заключение.

Первый вид заключения аудиторами дается в том случае, если не было обнаружено ошибок и недостатков в отчетности, а финансовое положение устойчиво и, по мнению аудиторов, не вызывает каких-либо опасений. Однако такое положение маловероятно и, скорее всего, имеет место один из двух вариантов: ошибки аудиторами найдены, но вносить соответствующие исправления нецелесообразно, либо аудиторская проверка произведена недостаточно профессионально или недобросовестно.

Заключение с замечаниями делается при выявлении аудиторами отдельных легко устранимых недостатков, в целом не меняющих положительной оценки состояния бухгалтерского учета и отчетности. По всем выявленным недостаткам аудиторы обязаны дать свои рекомендации и проконтролировать их выполнение.

Отрицательное заключение дается в случае выявления серьезных нарушений и запущенности бухгалтерского учета и отчетности, в связи с чем бухгалтерская документация квалифицируется как недостоверная.

Четвертый вариант завершения аудиторской проверки возможен, если аудиторам не предъявляются все материалы, необходимые для оценки состояния бухгалтерского учета и отчетности. В результате аудиторы вынуждены прекратить проверку, официально уведомив об этом предприятие и свою вышестоящую организацию.

В соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации по результатам аудиторской проверки подготавливается аудиторское заключение, состоящее из трех частей: вводной, аналитической и итоговой.

Протоколом N 1 от 9 февраля 1996 г. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации был одобрен Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности .

В соответствии с этими нормативными документами аудиторское заключение должно содержать:

а) во вводной части:

– наименование аудиторской фирмы (фамилия, имя, отчество аудитора), юридический адрес, данные государственной регистрации, номер и дата выдачи лицензии (с указанием вида аудита и срока действия лицензии), банковские реквизиты.

б) в аналитической части:

– наименование экономического субъекта и временные рамки проверяемого периода,

– результаты экспертизы системы внутреннего контроля и состояния бухгалтерского учета в экономическом субъекте,

– факты выявленных в ходе проверки существенных нарушений порядка ведения бухгалтерского учета, повлекшие за собой искажение бухгалтерской отчетности и связанные с этим недоимки по налогам и обязательным платежам и сборам.

в) в итоговой части:

– констатация вывода о полной достоверности (недостоверности, условной достоверности - при условии исправления выявленных ошибок) бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта

Каждая страница аудиторского подписывается аудитором, проводившим проверку: и заверяется его личной печатью.

Аудиторское заключение брошюруется вместе с бухгалтерской отчетностью и предоставляется для ознакомления исполнительной дирекции и акционерам (участникам) экономического субъекта.

При этом всем внешним заинтересованным лицам (в налоговые службы, в кредитные учреждения, в средства массовой информации – в случае публикации баланса, и т.п.) предоставляется только итоговая часть аудиторского заключения, содержащая вывод о степени достоверности бухгалтерской отчетности.

3 Аудит товарных операций в ООО "Фудтрейд"

3.1 Характеристика предприятия ООО "Фудтрейд"

Объектом исследования является Открытое общество с ограниченной ответственностью "Фудтрейд" (ООО "Фудтрейд"), расположенное в г. Екатеринбург:

– местонахождение и юридический адрес:г. Екатеринбург, ул. Дорожная, д. 15, пом. 9;

– фактический адрес г.Екатеринбург Вайнера 9;

– телефон 8(343)229-30-50;

– р/с 40702810852090102618;

– в/с 40702810804000004063;

– ИНН 6679020551.

Уставный капитал – 250 000 руб.

Основной вид деятельности ООО "Фудтрейд" – розничная торговля алкогольной продукции как отечественного, так и импортного производства, а также реализация соков, напитков, кондитерских изделий и др. Магазин отличается не только широким ассортиментом продукции, но высоким уровнем обслуживания и невысокими ценами.

Здание помещения предприятия занимает площадь 2000 квадратных метров и находится в центре города, в удобном для подъезда на общественном транспорте месте. Такое выгодное месторасположение способно обеспечить предприятию более или менее постоянную клиентуру, что позволяет планировать деятельность предприятия, налаживать доверительные отношения с клиентами.

Основными конкурентами ООО "Фудтрейд" является магазин "Звездный", расположенный вблизи ООО "Фудтрейд". Ассортимент близлежащего магазина несущественно отличается от ассортимента ООО "Фудтрейд", но товар магазина ООО "Фудтрейд" отличается от товара в

магазине "Звездный" доступными ценами. Он пользуется спросом у населения, так как удовлетворяет потребностям покупателя.

Основными поставщиками товара для реализации продукции населению являются оптовые базы, например, ООО "Ирбитский молочный завод", ИП Шарий А.В., ООО "Уралат", ОАО "Смак", ИП Черкашин А.Н., а также "Демидовские пивоварни", "Тагильское пиво", ООО "Прометей", ООО "Уралторгсервис", "Смарт дистрибьюшн".

Генеральный директор несет ответственность за организацию бухгалтерского учета согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 г. N 402-ФЗ (ред. от 23 мая 2016 г.) [3]. Бухгалтерский учет в ООО "Фудтрейд" осуществляется бухгалтерской службой, как самостоятельным структурным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером. Все действия с материально-ответственными лицами: назначение, увольнение и перемещение, производятся по согласованию с главным бухгалтером и на основании заключенных с ними договоров о материальной ответственности. Договоры и соглашения, заключаемые предприятием на получение или отпуск товара и на выполнение работ и услуг, а также приказы и распоряжения об установлении работниками должностных окладов, надбавок к заработной плате и о премировании, предварительно рассматриваются и визируются главным бухгалтером.

Главный бухгалтер формирует учетную политику организации, на основе "Учетная политика организации" Утв. Приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. N 60н (ред. от 30.12.1999) [17], которую утверждает руководитель организации. В ходе проведенного анализа учетной политики организации ООО "Фудтрейд" было выявлено следующее:

– в организации разработан рабочий план счетов бухгалтерского учета,

– зафиксировано, что предприятие применяет журнально-ордерную форму счетоводства для ведения бухгалтерского учета;

– указано, что признается первоначальной стоимостью имущества при разных видах его приобретения;

– оговорено применение для оформления хозяйственных операций типовые формы первичных учетных документов;

– общепроизводственные и общехозяйственные расходы должны списываться ежемесячно непосредственно в дебет счетов реализации;

– указано, что производственные запасы оцениваются в учете в денежном выражении по фактической стоимости приобретения;

– установлены критерии отнесения предметов труда к основным средствам и МПЗ;

– оговорено, что амортизация основных средств и нематериальных активов начисляется линейным способом.

ООО "Фудтрейд" является плательщиком ЕНВД. Размер торговой наценки на товар составляет около 30%, на некоторые товары до 50%, от покупной стоимости. Следовательно, продажная цена складывается из цены поставщика + торговая наценка. Величина торговой наценки устанавливается на таком уровне, чтобы покрыть издержки обращения ООО "Фудтрейд", связанные с приобретением товара, хранением, реализацией, расходами на доставку, а также обеспечить торговому предприятию прибыль.

На предприятии ООО "Фудтрейд" требования к сотрудникам достаточно высоки. Каждый из них имеет соответствующее образование и опыт работы в данном делопроизводстве. На предприятии работают около 200 человек. Рост к соответствующему периоду прошлого года составил 28 человек, используется система должностных окладов.

Рабочий день начинается в 9.00 и заканчивается в 22.00. Таким образом организован 13-ти часовой рабочий день с одной рабочей сменой, с двумя выходными (22 рабочих дня в месяц).

3.2 Проверка системы внутреннего контроля ООО "Фудтрейд"

3.2.1 Документальное оформление товарных операций в ООО "Фудтрейд"

В таблице 2.1 указаны основные формы первичных учетных документов по торговым операциям, применяемые в ООО "Фудтрейд".

В ООО "Фудтрейд" основным документом, подтверждающим факт купли-продажи товара, является чек, полученный с применением контрольно-кассовой техники, а также товарный чек, который выписывается по требованию покупателя.

В ходе дипломной работы при проведении аудита торговых операций в ООО "Фудтрейд" были проверены следующие документы, представленные в Приложении 1:

– ТОРГ-2 – Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей;

– ТОРГ-13 – Накладная на внутреннее перемещение;

– ТОРГ-12 – Товарная накладная;

.

Прием товара производят по фактическому наличию. Количество составляемых актов и комплектность документов определяют фактической ситуацией. Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей ТОРГ-2 (Приложение 1) является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику при наличии расхождений фактически поступивших грузов с данными

сопроводительных документов поставщика. Акт по форме №ТОРГ-2 составлен в двух экземплярах:

– первый экземпляр остался в организации;

– второй экземпляр направлен поставщику товарно-материальных ценностей.

По договору купли-продажи (поставки) от 28 апреля 2016 г. №998500309 ООО "Фудтрейд" приобрело у ООО "РОК1-Екатеринбург" следующие товары:

– 15 кг семги с/с ф-к 300 г на сумму 7067,55 руб.;

– 6 кг семги х/к ф-к 300 г на сумму 2883,12 руб.;

– 18 кг кеты х/к ломт 150 г на сумму 2684,70 руб.;

Общая стоимость товаров составила 12635,37 руб.

На приобретенные товары ООО "Фудтрейд" получены следующие товаросопроводительные документы:

– товарная накладная от 28 апреля 2016 г. №998500309;

– счет-фактура 28 апреля 2016 г. №245.

Приемка товаров получателем по количеству, качеству и комплектности товаров от организации транспорта и почтовых отправлений от организаций связи оформлена актом в соответствии с фактическим наличием товаров по данным, содержащимся в транспортных, сопроводительных или расчетных документах, а при приемке их по качеству и комплектности – согласно требованиям к качеству товаров, предусмотренным в договоре или контракте.

При проверке документов по форме ТОРГ-2 нарушений не выявлено.

Рассмотренная накладная на внутреннее перемещение № 998001284, передачу товаров, тары по форме ТОРГ-13 (Приложение 1) в ООО

"Фудтрейд" отражает движение товара из Торгового зала "Пассаж" в столовую "Пассаж".

Накладная составлена в двух экземплярах материально ответственным лицом, сдающим товарно-материальные ценности с торгового зала в столовую. Первый экземпляр служит сдающему основанием для списания товарно-материальных ценностей с торгового зала, а второй экземпляр - принимающему материально-ответственному лицу столовой для оприходования товароматериальных ценностей. Заполненный документ подписан материально ответственными лицами сдатчика и получателя и сдан в бухгалтерию для учета движения товароматериальных ценностей.

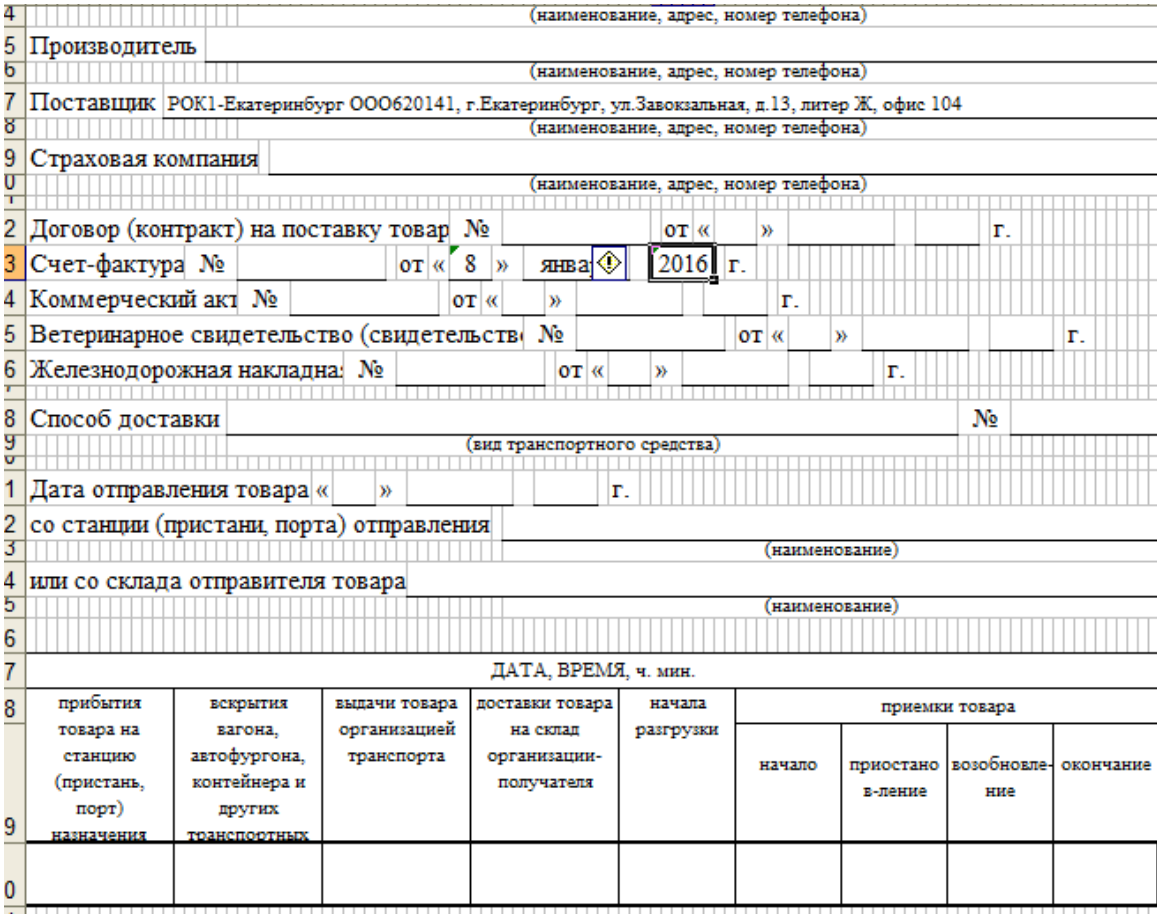
При проверке документа по форме ТОРГ-13 нарушений не выявлено.

Товарная накладная (ф. № ТОРГ-12) в ООО "Фудтрейд" выступает как приходным, так и расходным товарным документом.

В данном случае магазин приобрел продукцию у организации-поставщика: поставщик выписал товарную накладную оформления продажи (отпуска) товара. Документ составлен в двух экземплярах, первый из которых остался у организации-поставщика, сдающей товар (является основанием для его списания), а второй – в ООО "Фудтрейд" (является основанием для принятия к учету этот товар).

Форма товарной накладной аналогична Акту о приемке товаров. При проверке товарной накладной по форме ТОРГ-12 нарушений не выявлено.

Приложение 1



(наименование, адрес, номер телефона)

Производитель

(наименование, адрес, номер телефона)

Поставщик РОК1-Екатеринбург ООО620141, г.Екатеринбург, ул.Завокзальная, д.13, литер Ж, офис 104

(наименование, адрес, номер телефона)

Страховая компания

(наименование, адрес, номер телефона)

Договор (контракт) на поставку товар № от « » г.

Счет-фактура № от « 8 » янва 2016 г.

Коммерческий акт № от « » г.

Ветеринарное свидетельство (свидетельств № от « » г.

Железнодорожная накладна: № от « » г.

Способ доставки №

(вид транспортного средства)

Дата отправления товара « » г.

со станции (пристани, порта) отправления

(наименование)

или со склада отправителя товара

(наименование)

ДАТА, ВРЕМЯ, ч. мин.

прибытия товара на станцию (пристань, порт) назначения	вскрытия вагона, автофургона, контейнера и других транспортных	выдачи товара организацией транспорта	доставки товара на склад организации-получателя	начала разгрузки	приемки товара			
					начало	приостано в-ление	возобновле-ние	окончание

2-я страница формы № ТОРГ-2

Сведения о состоянии вагонов, автофургонов и т.д. Наличие, описание упаковочных ярлыков, пломб транспорта на отдельных местах (сертификатов, спецификаций в вагоне, контейнере) и отправительская маркировка

По сопроводительным транспортным документам значится:

Отметка об оплом-бировании товара (груза), состояние пломб и содержание оттиска	Количес-тво мест	Вид упаковки	Наименование товара (груза) или номера вагонов (контейнеров, автофургонов и т.д.)	Единица измере-ния	Масса брутто товара (груза) по документам		Особые отметки отправителя по накладной
					отправителя	транспортной организации (станции, пристани, порта)	
1	2	3	4	5	6	7	8

Сведения о состоянии вагонов, автофургонов и т.д. Наличие, описание установленных ярлыков, пломб транспорта на отдельных местах (сертификатов, спецификации в вагоне, контейнере)

фактически

Расхождение по количеству мест и массе в актируемой партии товара, обнаружен- ные на складе товарополучателя	Количество мест	Масса, кг			Степень заполнения тарного места, вагона, контейнера и т.п.
		брутто	тара	нетто	
По документам грузоотправителя					
Фактически поступило					
Расхождение (+, -)					

3-я страница формы № ТОРГ-2

Условия хранения товара (продукции) до его вскрытия на складе получателя:

Сведения о температуре при разгрузке в вагоне (рефрижераторе и т.д.) в товаре, °С

Состояние тары и упаковки, маркировка мест, товара и тары в момент внешнего осмотра товара (продукции)

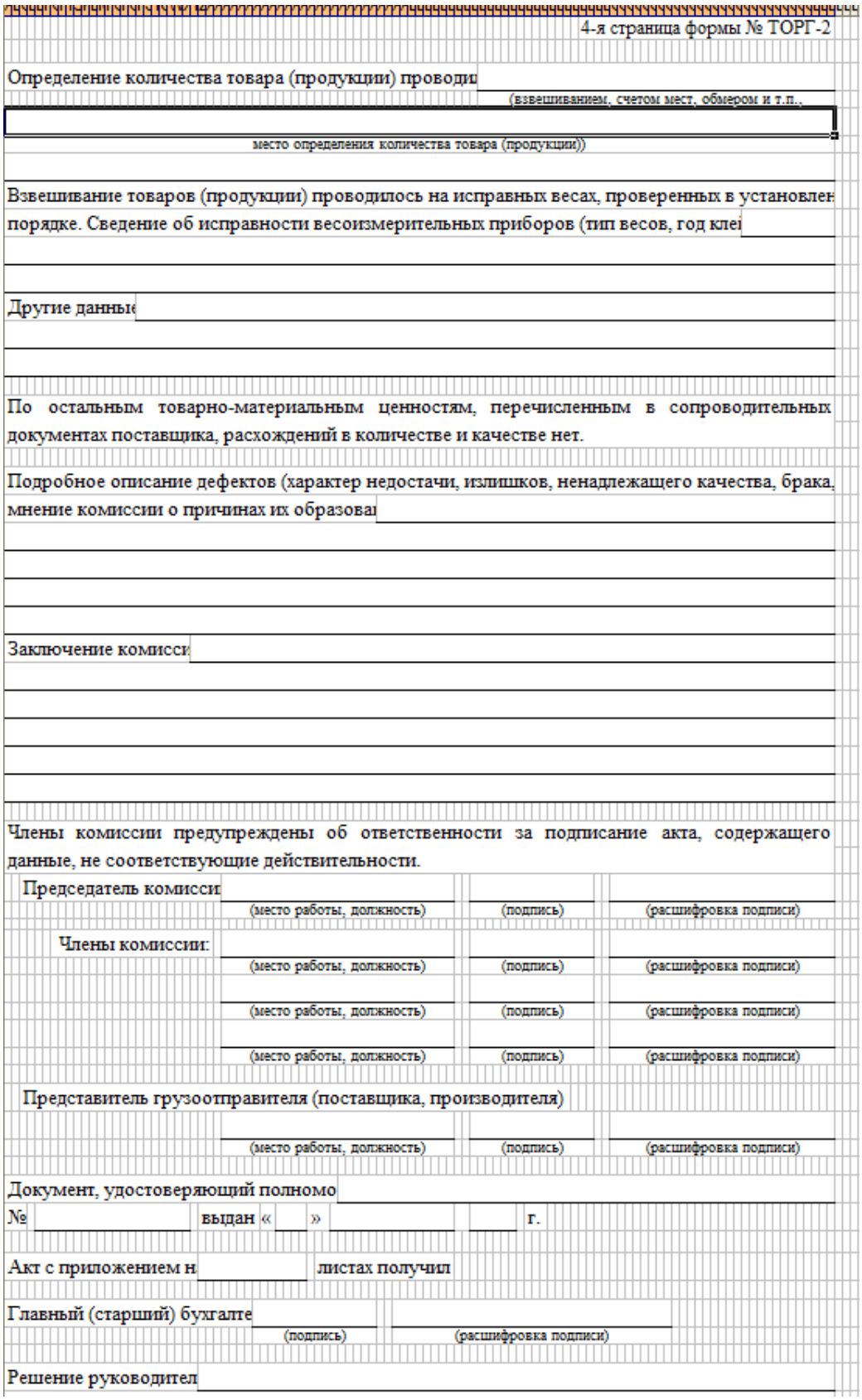
Содержание наружной маркировки тары и другие данные, на основании которых можно сделать выводы о том, в чьей упаковке предъявлен товар (производителя или отправителя)

Дата вскрытия тары « » г.

Организация, которая взвесила и опломбировала отгруженный товар, исправность пломб и содержание отисков, соответствие пломб товаросопроводительным документам

Порядок отбора товара (продукции) для выборочной проверки с указанием ГОСТ, особых условий поставки по договору (контракту), основание выборочной проверки:

Товар (наименование)	Номер места	Единица измерения		По документам поставщика значится					Фактически оказалось					Брак		Бой		Отклонения				Номер паспорта
		наимено-вание	код по ОКЕИ	артикул товара	сорт	количество (масса)	цена, руб. коп.	сумма, руб. коп.	арти-кул товара	сорт	коли-чество (масса)	цена, руб. коп.	сумма, руб. коп.	коли-чество (масса)	сумма, руб. коп.	коли-чество (масса)	сумма, руб. коп.	недостача		излишки		
																		коли-чество (масса)	сумма, руб. коп.	коли-чество (масса)	сумма, руб. коп.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Семга с/с ф-к 300г Амо ре в/у	3101070004	шт	796	РОК N1		40	471,17	18846,8			25	471,17	11779					15	7067,55			
Кета х/к ломт 150г Амо ре в/у	3101090004	шт	796	РОК N1		30	149,15	4474,5			12	149,15	1789,8					18	2684,7			
Семга х/к ф-к 300г Амо ре в/у	3101090004	шт	796	РОК N1		30	480,52	14415,6			24	480,52	11532					6	2883,12			



4-я страница формы № ТОРГ-2

Определение количества товара (продукции) проводи
(взвешиванием, счетом мест, обмером и т.п.,
место определения количества товара (продукции))

Взвешивание товаров (продукции) проводилось на исправных весах, проверенных в установлен
порядке. Сведение об исправности весоизмерительных приборов (тип весов, год клей

Другие данны

По остальным товарно-материальным ценностям, перечисленным в сопроводительных документах поставщика, расхождений в количестве и качестве нет.

Подробное описание дефектов (характер недостачи, излишков, ненадлежащего качества, брака,
мнение комиссии о причинах их образова

Заключение комисси

Члены комиссии предупреждены об ответственности за подписание акта, содержащего данные, не соответствующие действительности.

Председатель комисси (место работы, должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Члены комиссии: (место работы, должность) (подпись) (расшифровка подписи)

(место работы, должность) (подпись) (расшифровка подписи)

(место работы, должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Представитель грузоотправителя (поставщика, производителя)

(место работы, должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Документ, удостоверяющий полномо

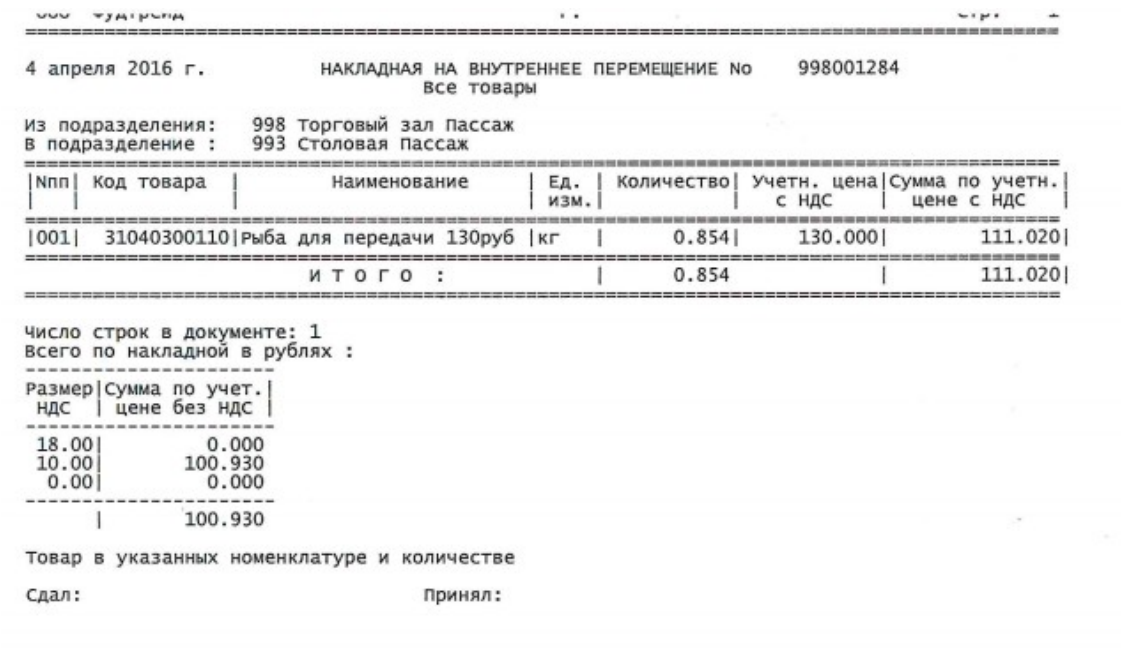
№ выдан « » г.

Акт с приложением н листах получил

Главный (старший) бухгалте (подпись) (расшифровка подписи)

Решение руководител

Рисунки 1, 2, 3 – Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей



4 апреля 2016 г. НАКЛАДНАЯ НА ВНУТРЕННЕЕ ПЕРЕМЕЩЕНИЕ No 998001284
Все товары

Из подразделения: 998 Торговый зал Пассаж
В подразделение : 993 Столовая Пассаж

Nпп	Код товара	Наименование	Ед. изм.	Количество	Учетн. цена с НДС	Сумма по учетн. цене с НДС
001	31040300110	Рыба для передачи 130руб	кг	0.854	130.000	111.020
		И Т О Г О :		0.854		111.020

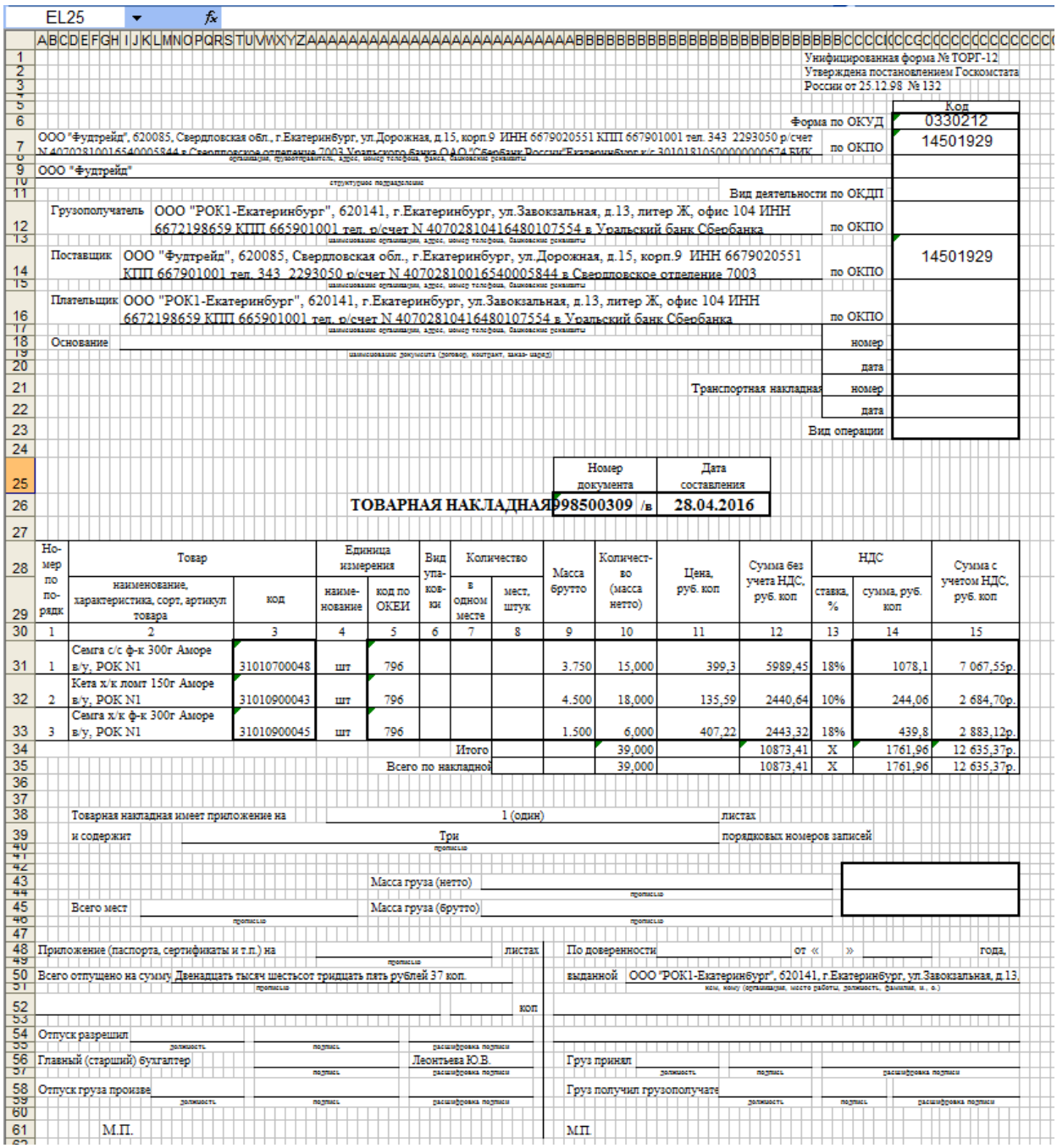
Число строк в документе: 1
Всего по накладной в рублях :

Размер НДС	Сумма по учет. цене без НДС
18.00	0.000
10.00	100.930
0.00	0.000
	100.930

Товар в указанных номенклатуре и количестве

Сдал: Принял:

Рисунок 4 – ТОРГ-13 Накладная на внутреннее перемещение



Унифицированная форма № ТОРГ-12
Утверждена постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132

		Код
	Форма по ОКУД	0330212
ООО "Фудтрейд", 620085, Свердловская обл., г.Екатеринбург, ул.Дорожная, д.15, корп.9 ИНН 6679020551 КПП 667901001 тел. 343 2293050 р/счет N 40702810016540005844 в Свердловское отделение 7003 Уральского банка ОАО "Сбербанк России" Екатеринбург г/с 30101810500000000674 БИК	по ОКПО	14501929
ООО "Фудтрейд"		
	Вид деятельности по ОКДП	
Грузополучатель ООО "РОК1-Екатеринбург", 620141, г.Екатеринбург, ул.Завокзальная, д.13, литер Ж, офис 104 ИНН 6672198659 КПП 665901001 тел. р/счет N 40702810416480107554 в Уральский банк Сбербанка	по ОКПО	
Поставщик ООО "Фудтрейд", 620085, Свердловская обл., г.Екатеринбург, ул.Дорожная, д.15, корп.9 ИНН 6679020551 КПП 667901001 тел. 343 2293050 р/счет N 40702810016540005844 в Свердловское отделение 7003	по ОКПО	14501929
Плательщик ООО "РОК1-Екатеринбург", 620141, г.Екатеринбург, ул.Завокзальная, д.13, литер Ж, офис 104 ИНН 6672198659 КПП 665901001 тел. р/счет N 40702810416480107554 в Уральский банк Сбербанка	по ОКПО	
Основание	номер	
	дата	
Транспортная накладная	номер	
	дата	
Вид операции		

Номер документа	Дата составления
ТОВАРНАЯ НАКЛАДНАЯ 98500309 /в	28.04.2016

Номер по порядку	Товар: наименование, характеристика, сорт, артикул товара	Товар: код	Единица измерения: наименование	Единица измерения: код по ОКЕИ	Вид упаковки	Количество: в одном месте	Количество: мест, штук	Масса брутто	Количество (масса нетто)	Цена, руб. коп	Сумма без учета НДС, руб. коп	НДС: ставка, %	НДС: сумма, руб. коп	Сумма с учетом НДС, руб. коп
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Семга с/с ф-к 300г Аморе в/у, РОК N1	31010700048	шт	796				3.750	15,000	399,3	5989,45	18%	1078,1	7 067,55р.
2	Кета х/к ломт 150г Аморе в/у, РОК N1	31010900043	шт	796				4.500	18,000	135,59	2440,64	10%	244,06	2 684,70р.
3	Семга х/к ф-к 300г Аморе в/у, РОК N1	31010900045	шт	796				1.500	6,000	407,22	2443,32	18%	439,8	2 883,12р.
						Итого			39,000		10873,41	X	1761,96	12 635,37р.
						Всего по накладной			39,000		10873,41	X	1761,96	12 635,37р.

Товарная накладная имеет приложение на 1 (один) листах
и содержит Три порядковых номеров записей
(прописью)

Масса груза (нетто) (прописью)
Всего мест (прописью) Масса груза (брутто) (прописью)

Приложение (паспорта, сертификаты и т.п.) на (прописью) листах
По доверенности от « » года,
Всего отпущено на сумму Двенадцать тысяч шестьсот тридцать пять рублей 37 коп. (прописью)
выданной ООО "РОК1-Екатеринбург", 620141, г.Екатеринбург, ул.Завокзальная, д.13, (кем, кому (организация, место работы, должность, фамилия, и., о.))
коп

Отпуск разрешил (должность) (подпись) (расшифровка подписи)
Главный (старший) бухгалтер (подпись) Леонтьева Ю.В. (расшифровка подписи)
Отпуск груза произвел (должность) (подпись) (расшифровка подписи)
Груз принял (должность) (подпись) (расшифровка подписи)
Груз получил грузополучатель (должность) (подпись) (расшифровка подписи)

М.П. М.П.

Рисунок 5 – Товарная накладная

3.2.2 Отчётность материально-ответственных лиц

Получение и реализация товара на предприятиях розничной торговли отражаются в товарном отчете по форме № ТОРГ-29, оформляющем результаты за один или за несколько дней работы, который является основанием для ведения бухгалтерских записей. Материально-ответственные лица должны составлять отчетность о наличии и движении товаров в сроки от одного до десяти дней. Эти сроки устанавливаются руководителем и главным бухгалтером торговой организации в зависимости от условий работы. Такой порядок предусмотрен в п.2.2.8 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (далее - Методические рекомендации). При этом в п.2.2.4 Методических рекомендаций отдельно указано, что при розничной торговле полный отчет материально ответственного лица за полученное количество товаров обязателен.

Движение товара от поставщика к потребителю оформляют товаросопроводительными документами, предусмотренными условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов, например накладной: №ТОРГ-12, товарно-транспортной, железнодорожной.

В торговой организации накладная может выступать как приходным, так и расходным товарным документом. Ее должно выписывать материально ответственное лицо при оформлении отпуска товаров со склада, при принятии товаров в торговой организации. По движению товаров по ООО "Фудтрейд" материально-ответственное лицо составляет Отчет о движении товаров.

Первичные учетные документы принимают к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Так сказано в п.2 ст.9 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ (ред. от 23 мая 2016 г.)

«О бухгалтерском учете» [3]. А документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать ряд обязательных реквизитов.

Форма товарного отчета №ТОРГ-29 приведена в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций, утвержденном Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. №132 [7]. Организации розничной торговли составляют товарные отчеты в тех ценах, в которых они отражают товары. То есть если учет ведут в покупных ценах, то в них же должны быть и товарные отчеты (аналогично и в случае применения продажных цен).

В ООО "Фудтрейд" форма товарного отчета ТОРГ-29 используется. При использовании в учете продажной цены товаров стоимость списанных реализованных товаров по товарному отчету должна быть равна сумме полученной выручки, которая отражена в кассовой книге, что упрощает учет и контроль за движением товаров. В адресной части товарного отчета указываются наименование организации, торговой единицы и структурного подразделения, фамилия и инициалы материально ответственного лица, лимит остатка товаров, номер отчета, период, за который составляется товарный отчет. В приходной части товарного отчета фиксируются в стоимостном выражении остаток товаров (на дату составления предыдущего товарного отчета) и поступление товаров и тары по сопроводительным документам. Каждый приходный документ (источник поступления товаров, номер и дата документа, сумма поступивших товаров) записывается отдельно. Здесь же, в приходной части, рассчитывают общую сумму оприходованных товаров за отчетный период и итог прихода с остатком на начало периода. В расходной части товарного отчета подсчитывают общую сумму расхода товаров за отчетный период. Каждому расходному документу отводится отдельная строка.

Материально ответственные лица составляют товарные отчеты в двух экземплярах. Первый экземпляр отчета вместе с документами, подтверждающими поступление или выбытие товаров, представляется в бухгалтерию организации, а второй с распиской бухгалтера о приеме отчета остается у материально ответственного лица. Все приходные и расходные документы, на основании которых составляются товарные отчеты, следует располагать в хронологическом порядке.

Нумеруются товарные отчеты последовательно с начала и до конца года с первого номера. Товарные отчеты материально ответственных лиц, приступивших к работе в течение года, нумеруются с начала их работы. В тексте и цифровых данных товарных отчетов неоговоренные исправления и подчистки не допускаются. Ошибочные записи зачеркиваются одной чертой, затем надписывается правильный текст или цифровые данные. Исправление ошибки в товарном отчете должно быть оговорено надписью «Исправлено» и подтверждено подписью ответственного лица и бухгалтера с указанием даты исправления. Если дата проведения инвентаризации в торговой организации не совпала с установленным периодом отчетности, то составляются два отчета: один - с начала установленного периода до начала инвентаризации, второй - от даты окончания инвентаризации до установленного срока представления товарного отчета. В товарный отчет, составленный после инвентаризации, остатки товаров записываются из «Инвентаризационной описи товаров, материалов, тары и денежных средств в торговле», форма №ИНВ.-13 (код по ОКУД 0309012).

Товарные отчеты могут содержать сведения об остатках, приходе и расходе товаров не только в стоимостном, но и количественном выражении. Кроме того, остатки, приход и расход могут указываться не только в целом, но и по каждому наименованию товаров.

В приходной части товарно-кассового отчета отражаются остаток товаров на начало отчетного периода и поступление товаров по датам в

хронологическом порядке. При этом указываются наименование поставщика, номер и дата сопроводительного документа, сумма поступившего товара по каждому поставщику. В расходной части товарно-кассового отчета отражается сумма выручки по кассе за каждый день отчетного периода в целом по предприятию в хронологическом порядке и суммируется расход (сумма выручки) по организации. Затем рассчитывается остаток товаров на дату составления товарно-кассового отчета.

Сведения из товарных отчетов в течение месяца группируются в накопительную ведомость. Данные из накопительной ведомости сверяются с соответствующими регистрами по счетам 50 «Касса», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

3.3 Аудит товарных операций в ООО "Фудтрейд"

Аудитору в ходе проверки необходима убежденность в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемого экономического субъекта. Система внутреннего контроля способствует формированию такой убежденности. При оценке эффективности и надежности системы внутреннего контроля в целом аудиторская организация использует не менее трёх градаций: высокая, средняя и низкая. Изучение и оценка особенностей систем бухучета и внутреннего контроля должны обязательно документироваться. Для этого используют тестовые процедуры. Аудиторские организации самостоятельно разрабатывают методики изучения систем бухучета и внутреннего контроля. Мнение аудитора об организации бухучета и внутреннего контроля является основанием для планирования дальнейших аудиторских процедур. Знакомство с системой бухучета включает в себя изучение, анализ и оценку сведений о следующих сторонах хозяйственной деятельности: учетная политика и основные принципы ведения бухучета; организационная структура подразделения, ответственного за ведение бухучета и подготовку отчетности; организация документооборота; порядок отражения хозяйственных операций в регистрах бухучета; роль и место средств вычислительной техники в ведении учета и подготовке отчетности; средств контроля, предусмотренные в отдельных областях системы учета.

Система внутреннего контроля включает в себя: систему бухучета; основные принципы управления экономического субъекта; его организационную структуру; распределение ответственности и полномочий; порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей; отдельные средства контроля. Аудитор оценивает систему внутреннего контроля в три этапа: общее знакомство с системой внутреннего контроля; первичная оценка надежности системы внутреннего контроля; проверка эффективности системы внутреннего контроля. Аудиторской организации в

начале работы следует получить общее представление о специфике деятельности и системе бухучета. Для изучения системы бухгалтерского учета товарных операций и внутреннего контроля приводятся положения учетной политики, принятой в ООО "Фудтрейд":

1) бухгалтерский учет на предприятии осуществляется главным бухгалтером;

2) бухгалтерский учет ведется в соответствии с нормативными документами, утвержденными Правительством РФ и Министерством финансов РФ; форма ведения учета журнально-ордерная; технология обработки информации автоматизированным способом;

3) инвентаризация имущества и финансовых обязательств проводится не реже одного раза в год, согласно приказа руководителя. Выявленные при инвентаризации недостача или порча товаров и иного имущества в пределах норм естественной убыли списываются на затраты;

4) товары учитываются по продажным ценам с применением счета 42 «Торговая наценка», исходя из цен их приобретения, с учетом расходов, связанных с их приобретением.

Аудитору необходимо осуществить оценку надежности системы внутреннего контроля. Процедура оценки надежности осуществляется на основе методики и приемов, которые аудитор разрабатывает самостоятельно. Для оценки системы (состояния) бухгалтерского учета и внутреннего контроля было применено следующее тестирование, перечень вопросов которого приводится ниже в таблице 3.1.

Если количество заданных вопросов принять за 100%, то пять положительных ответов из них составит: 8/9x100% = 88,9 % .

Зная количество ответов, характеризующих уровень организации контроля в процентах, с помощью специальной таблицы (таблица 3.2) можно дать оценку состояния внутреннего контроля.

Таблица 3.1 – Тест для оценки системы бухучета и внутреннего контроля товарных операций в ООО "Фудтрейд"

№ п/п	Контрольные вопросы	Ответы		Уровень оценки
		да	нет	
1	Имеется ли в организации служба внутреннего контроля?	+		Средний
2	Имеются ли отдельные должности кладовщика и грузчика?	+		Средний
3	Заключены ли договора о материальной ответственности с материально-ответственными лицами?	+		Средний
4	Имеется ли учетная политика?	+		Высокий
5	Отражен ли в учетной политике метод оценки товаров?	+		Высокий
6	Ведется ли количественно-суммовой учет товаров на складах?	+		Высокий
7	Проводится ли обязательная инвентаризация товаров?	+		Высокий
8	Проводится ли внезапная инвентаризация товаров?		+	Низкий
9	Сверяются ли данные бухгалтерского учета товаров с данными складского учета?	+		Высокий
	Всего:	8	1	

Таблица 3.2 – Оценка состояния внутреннего контроля в ООО "Фудтрейд"

Количество ответов, характеризующих уровень организации контроля, в %	Уровень организации контроля
менее 70	Низкий уровень
от 70 до 90	Средний уровень
свыше 90	Высокий уровень

88,9 % положительных ответов находится в диапазоне " от 70 до 90 %", которому соответствует средний уровень состояния внутреннего контроля, следовательно, состояние системы бухучета и внутреннего контроля в ООО "Фудтрейд" находится на среднем уровне. Независимо от организационно-правовой формы собственности аудит товарных запасов включает:

– ознакомление с учетной политикой предприятия в части организации учета товарных запасов;

– установление обеспеченности бухгалтерии действующими нормативными документами;

ознакомление с материалами проводимых инвентаризаций;

– проверку актов приема-передачи товарных ценностей при смене материально ответственных лиц;

проверку ведомостей учета товарных запасов;

– проверку стоимости реализации товарных запасов, полученных сотрудниками (не ниже рыночной), и фактов внесения денег в кассу предприятия;

– проверку соблюдения метода оценки товарных запасов (ПБУ 5/01 п.15).

ПБУ 5/01 предоставляет организациям право выбрать вариант оценки товаров при их списании. Пункт 15 ПБУ определяет возможность выбора следующих методов оценки товаров учитываемых по покупной цене, при списании и ином выбытии:

– по себестоимости каждой единицы;

– по средней себестоимости;

– по себестоимости первых по времени приобретения товаров (метод ФИФО);

– по себестоимости последних по времени приобретения товаров (метод ЛИФО).

Организация может применять в течение отчетного года как элемент учетной политики один метод оценки по каждому отдельному виду (группе) товаров. Товарные запасы, приобретаемые за плату, принимаются к бухгалтерскому учету в сумме фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). Фактические затраты на приобретение товарных запасов включают:

– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставки;

– суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товарных запасов;

– вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям;

– затраты по заготовке и доставке товарных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;

– затраты на услуги транспорта по доставке товарных запасов до места их использования, если они не включены в цену на запасы, установленную договором;

– затраты по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, оплата процентов по кредитам поставщиков до оприходования товарных запасов на склад организации;

– затраты по доведению товарных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию.

Формирование фактических затрат на приобретение товарных запасов отражается следующими записями: дебет счет 41 «Товары», кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Фактическая себестоимость товаров, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями, если иное не предусмотрено законодательством РФ (например, Федеральным законом «Об акционерных обществах» и др.). Учредительными документами определен вклад в уставный капитал: Дт 75 «Расчеты с учредителями» Кт 80 «Уставный капитал».

Фактическое поступление товарных запасов в счет вклада в уставный капитал: Дт 41 «Товары» Кт 75 «Расчеты с учредителями».

Фактическая себестоимость товарных запасов, полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования. Оприходование безвозмездно полученных товарных запасов по рыночной стоимости: Дт 41 «Товары» Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

Фактическая себестоимость товарных запасов, приобретенных в обмен на другое имущество (кроме денежных средств), определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Переход права собственности на обмениваемые товары определен ст. 570 ГК РФ. Если законом или договором мены не предусмотрено иное, право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими

сторонами». С учетом изложенного, момент реализации у организаций - участников бартерной операции наступает одновременно как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Важным вопросом является отражения в бухгалтерском балансе на конец отчетного года товаров, цены на которые снизились в течение отчетного года, которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости приобретения (п. 11 ПБУ 5/01). Источником возмещения такой разницы является финансовый результат. В соответствии с приведенными выше данными в ООО "Фудтрейд" разработана программа аудита товарных операций (таблица 3.3).

Таблица 3.3 – Программа аудита товарных операций

№ п/п	Перечень процедур	Источники информации	Применяемые приемы
1	Проверка правильности оформления договоров на приобретение товаров	Договоры	Проверка документации
2	Проверка законности операций связанных с поступлением товаров	Законы, инструкции, постановления	Подтверждение, проверка документации
3	Проверка правильности оформления учетных документов	Первичная документация, Книга покупок, регистры учета	Проверка документации
4	Встречная сверка учетных документов	Первичная документация, регистры учета, Гл.книга, баланс, отчет о прибытии и убытии	Сверка учетных данных
5	Проверка полноты оприходования поступивших товаров	Платежно-расчетные документы	Анализ платежно–расчетных документов
6	Проверка результатов инвентаризации	ИНВ-2, ИНВ-3	Проверка соответствия отчетов инвентаризации данным бухгалтерского учета
7	Проверка наличия и правильность оформления продажи товаров	Журнал кассира-операциониста, кассовая книга, отчет ККМ	Проверка документации
8	Проверка законности операций, связанных с реализацией товаров	Законы, инструкции, постановления	Подтверждение, проверка документации
9	Правильность оформления учетных документов	Регистры учета, Главная книга	Проверка документации

Источники информации. В ходе проведения аудита в ООО "Фудтрейд" были использованы следующие источники информации (Таблица 3.4), и определены объекты аудита (Таблица 3.5).

Таблица 3.4 – Первичные документы учета торговых операций

№ п/п	Хозяйственная операция	Документ	
		наименование	код
1	Поступление товаров	Акт о приемке товаров	ТОРГ-1
		Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей	ТОРГ-2
		Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров	ТОРГ-3
		Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика	ТОРГ-4
		Товарная накладная	ТОРГ- 12
		Накладная на внутреннее перемещение товаров и тары	ТОРГ- 13
		Расходно-приходная накладная (для мелкорозн. торговли)	ТОРГ- 14
		Сопроводительные документы поставщика - Сертификат - Паспорт качества и др.	
2	Выбытие товаров	Товарная накладная	ТОРГ- 12
		Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей	ТОРГ- 15
		Акт о списании товаров	ТОРГ- 16
		Накладная на внутреннее перемещение товаров и тары	ТОРГ- 13
№	Хозяйственная	Документ	

п/п	операция		
		наименование	код
3	Расчетные документы	Платежное требование	0401061
		Счет	-
		Счет-фактура	-
4	Инвентаризация и проверки	Инвентаризационный ярлык	ИНВ-2
		Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей	ИНВ-3
		Акт инвентаризации ТМЦ отгруженных	ИНВ-4
		Инвентаризационная опись ТМЦ, принятых на ответ. хранен.	ИНВ-5
		Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути	ИНВ-6

Таблица 3.5 – Объекты аудита

Объект			Формы бухгалтерской отчетности	
Наименование	№ счета	Субсчет	Форма № 1	Форма № 2
"Товары"	41	-	214	-
"Расходы на продажу"	44	-	-	030,040
"Продажи"	90	-	-	-
"Выручка"		90/1		010
"Себестоимость продаж"		90/2	-	020
"Прибыль (убыток) от продаж"		90/9	-	050

Среди документов, подлежащих проверке, выделяют первичные документы, регистры учета, отчетность. Аудиторская проверка была проведена с целью проверки товарных операций. Ведение бухгалтерского учета в проверяемой организации возложено на бухгалтера Леонтьеву Ю.В. При проверке в ООО "Фудтрейд" были рассмотрены вопросы учета товаров. Аудиторская организация следовала в работе Федеральным правилам (Стандартам) аудиторской деятельности от 23.09.2002 г. Сплошным способом были проверены следующие бухгалтерские документы за 2016 год: учетная политика предприятия; договора о материальной ответственности; договор с поставщиком товаров ООО "РОК1-Екатеринбург". Выборочным способом были проверены следующие бухгалтерские документы за 2016 год: инвентарная опись с данными инвентаризации за 2016 год; приходные накладные; расходные накладные. Был сделан письменный запрос руководству "РОК1-Екатеринбург" с целью подтверждения поставок товаров.

3.4 Предложения и рекомендации по улучшению бух.учета (или недопущению выявленных нарушений)

В, ООО "Фудтрейд" материально-ответственное лицо составляет товарный отчет (форма ТОРГ-29), из-за чего невозможно возникновение ошибок в учете товаров, так как с его помощью можно четко проследить движение товара, в том числе и алкогольной продукции. Применение товарного отчета снижает потребность в частом проведении инвентаризации, так как вовремя отражает фактическое наличие товара. Бухгалтер, сравнивая полученную из товарного отчета информацию с учетными данными, своевременно выявляет возможные расхождения. Кроме того, составление товарного отчета дисциплинирует материально-ответственного сотрудника, помогает оперативно выявить факт хищения и принять меры по взысканию ущерба с виновного лица.

Учет товаров ведется по продажным ценам с применением счета 42 «Торговая наценка», что позволяет контролировать торговую наценку и упрощает первичный учет реализации в ООО "Фудтрейд".

Одновременное применение учета товаров по продажным ценам с использованием счета 42 «Торговая наценка» и ведение формы товарного отчета позволит отслеживать остатки товаров, так как остатки на начало отчетного периода, должны соответствовать остатку товаров на конец периода из предыдущего отчета. Так как в товарном отчете отражена общая стоимость реализованных и выбывших товаров, проще определять остаток товаров на конец отчетного периода. Товарный отчет также выполняет функцию документа дополнительного контроля за правильностью отражения выручки от реализации.

В связи с чем, предлагаем меры, направленные на усовершенствование этого направления:

– организовать систему внутреннего аудита в виде постоянно действующей ревизионной комиссии, ответственность возложить на бухгалтера;

– проводить внезапную инвентаризацию товаров, с целью совершенствования контроля за движением и сохранностью товаров, а также выявлению залежалого товара.

Заключение

В ходе аудиторской проверки не обнаружено нарушений и недостатков ведения бухгалтерского учета. Как показало исследование документального оформления и учета товарных операций в ООО "Фудтрейд", бухгалтерский учет ведется в соответствии с законодательными актами, нормативно-методическими документами и инструктивными материалами. В учетной политике нашли отражение ключевые моменты учета товарных операций, она составлена грамотно, с соблюдением необходимых законодательных актов. Учет в ООО "Фудтрейд" хорошо организован и заслуживает высокой оценки, так как в ходе исследования не было выявлено ошибок в учете.

Проведенный на основе данных бухгалтерского учета аудит товарных операций в ООО "Фудтрейд" позволяет сделать вывод, что система бухгалтерского учета по ведению товарных операций находится в хорошем состоянии, существенных ошибок не обнаружено. Учет ведется в соответствии с Планом счетов и другими нормативными документами, регулирующими ведение бухгалтерского учета в торговых организациях, сохранность и правильность оформления операций по движению товарных запасов подтверждаются результатами инвентаризаций. Несмотря на наличие учетной политики, в которой грамотно раскрыты вопросы, касающиеся учета товаров, надлежащее документальное оформление товарных операций, проведение инвентаризации, система внутреннего контроля развита достаточно, и в ходе проведения аудита ей была дана средняя оценка. По результатам изучения системы учета товарных операций в ООО "Фудтрейд" был выработан ряд рекомендаций по усовершенствованию процесса учета и улучшения качества контроля товаров в магазине:

– организация системы внутреннего аудита в виде постоянно действующей ревизионной комиссии;

– проведение внезапной инвентаризации товаров, с целью совершенствования контроля за движением и сохранностью товаров, а также выявление залежалого товара.

Библиографический список

1. Гражданский кодекс РФ, часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (в ред. от 26 марта 2003 г. № 37-ФЗ).

2. Налоговый кодекс РФ, часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 31 декабря 2002 № 196-ФЗ).

3.. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) "О бухгалтерском учете"

4. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) "Об аудиторской деятельности"

5. «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт». Федеральный закон от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ.

6. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций Утв. Постановлением Госкомстата России от 25.12.98 N 132.

7. Доходы организации: ПБУ 9/99. В редакции Приказов Минфина РФ от 30.12.99 № 107н, 30.03.2001 № 27н.

8. О безналичных расчетах в Российской Федерации. Положение ЦБ РФ от 3 октября 2002 г. № 2-п (в ред. от 3 марта 2003 г. № 1256-У).

9. Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке. Указание ЦБ РФ от 14 ноября 2001 г. № 1050-У.

10. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности продукции, работ и услуг (ОК 004-93). Утв. Постановлением Госстандарта РФ от 6 августа 1993 г. № 17 и письмом Госкомстата РФ от 8 ноября 95, № 17-1-17/1947.

11. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Утв. Приказом Министерства финансов СССР от 29 июля 1993 г. № 105.

12. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. от 24 марта 2000 г. № 31н).

13. Порядок заполнения и представления унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения. Утв. Постановлением Госкомстата России от 20 ноября 2006 г. N 69.

14. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению. Утв. приказом Министерства Финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010).

15. Расходы организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99. Утв. приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н (ред. от 06.04.2015г.).

16. Учет материально-производственных запасов ПБУ 5/01. Утв. Приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. от 25.10.2010 г).

17. Учетная политика организации. Утв. Приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. N 60н (ред. от 30.12.1999).

18. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приказ МФ РФ от 13 июня 1995 г. № 49 (ред. от 08.11.2010).

19. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций. Утв. Постановлением ГК РФ по статистике от 25 декабря 1998 г. № 132.

20. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.И. Подольского. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.

21. Будницкая С. Аудит денежных средств и денежных документов. М.: «Аудитор» 2004г.

22. Бухгалтерский (финансовый учет): Учебник для вузов/ Под ред. проф. Ю.А. Бабаева. - М.: Вузовский учебник, 2005.

23. Геворкян Е.А. Бухгалтерский учет товарных операций в торговле. Изд-во «Феникс» Ростов-на-Дону, 2005 .

24. Захарьин В.Р. 5000 бухгалтерских проводок по новому Плану счетов. - М.: Дело и сервис, 2004.

25. Захарьин В.Р. Налоговый учет затрат на производство. - М.: Дело и сервис, 2005.

26. Карзаева Н.Н. Учет товарных операций. М.:, Финансы и статистика, 2006.

27. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит. - Москва: ПРИОР, 2006.

28. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. - М.: Инфра-М, 2005.

29. Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории. Учебное пособие. - М.: Экспертное бюро-М, 2005.

30. Макарова Л.Г. Методологические аспекты разработки внутренних стандартов аудиторских организаций: Монография. - Н. Новгород: ННГУ, 2006.

31. Николаева Г.А., Блицау Л.П. Бухгалтерский учет в торговле. - М.: «ПРИОР», 2006.

32. Новиков Д.Ю. Расходы организации: бухгалтерский и налоговый учет.- «Бератор-Пресс» 2006 г.

33. Патров В.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет товарных операций. - М.: Бухгалтерский учет, 2006.

34. Практикум по аудиту / Под ред. проф. В.И. Подольского. - 3-е изд., перераб. и доп. - М: ЮНИТИ-ДАНА, 2006.

35. Сушонкова Е.М. Бухгалтерский учет и налогообложение в торговле. - М. ЮНИТИ,2005.