

СУЩНОСТЬ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ КОНТРОЛЯ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

- документальная проверка начисления пособий по временной нетрудоспособности и отпускных (оформление листков временной нетрудоспособности, расчетов отпуска);
- арифметическая проверка расчетов пособий по временной нетрудоспособности и отпускных (пересчитываются суммы, указанные бухгалтером).

VII. Проверка удержаний из заработной платы. Такая проверка осуществляется по двум направлениям:

- проверка обязательных удержаний из заработной платы (начисление налога на доходы физических лиц и удержания по исполнительным листам);
- проверка удержаний по инициативе работника (профсоюзные взносы; удержания сумм по займам; удержание материального ущерба и т.д.).

При проверке обязательных удержаний из заработной платы контролер осуществляет следующие действия.

Устанавливает обоснованность применения налоговых вычетов по налогу на доходы с физических лиц. Налоговые вычеты делятся на стандартные, социальные, имущественные, профессиональные.

Сначала контролер устанавливает виды стандартных налоговых вычетов, которые применяются в отношении того или иного работника. Проверка осуществляется по налоговым карточкам, личным счетам, расчетно-платежным ведомостям. Контролер должен установить в обязательном порядке наличие документов, которые дают право работнику на предоставление определенного налогового вычета. К

свидетельства о рождении ребенка, справка о составе семьи, справка с места учебы ребенка, копии документов, удостоверяющих право на применение других стандартных налоговых вычетов. Если при проверке оправдательные документы не представлены, то необходимо сделать вывод о незаконности применения налоговых вычетов.

Контролер устанавливает, является ли работник штатным работником или работает по совместительству. Как правило, при представлении дохода по неосновному месту работы налоговые вычеты не применяются.

Определяется наличие других удержаний из заработной платы и правильность расчета суммы налога на доходы физических лиц. При этом стоит помнить, что другие удержания из дохода работника не уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на доходы физических лиц.

Таким образом, для более эффективного ведения учета расчетов по оплате труда и недопущения ошибок рекомендуется усиление контроля за движением первичных документов, и проведение контроля за учетом расчетов по оплате труда не раз в год, не раз в квартал, а ежемесячно. Это приведет не к исправлениям в отчетности, в результате выявленных нарушений, а к своевременным устранением этих ошибок.

Источники и литература:

1. Акентьева Е. Б. Концептуальные основы проведения контроля соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда в Украине : [Электронный ресурс] / Е. Б. Акентьева. – Режим доступа : <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/263971.html/>
2. Аудит : учеб. пособие / под ред. : к.э.н., доц. П. Н. Майданевича, к.э.н., асс. Е. И. Волошиной. – Симферополь : ЧП «Предприятие Феникс», 2008. – 700 с.
3. Кодацкий В. П. Теоретичні основи аудиту / В. П. Кодацький // Економіка. Фінанси. Право. – 2009. – № 1. – С. 29-30.
4. Петрик Е. Контроль расчетов по оплате труда и другим выплатам работникам : требования к организации и методике / Н. Шульга // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 12. – С. 47-54.

Коцюба М.П., Олицкая Ю.И.

УДК 657.222

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В АУДИТОРСКИХ ФИРМАХ

Постановка проблемы. Эффективность функционирования любого предприятия во многом зависит от его способности приносить необходимую прибыль. Для оценки этой способности применяется учет

доходы и производимые расходы; какие элементы отчета о финансовых результатах могут быть использованы для прогнозирования финансовых результатов; какова эффективность использования вложенного капитала; насколько производительны осуществляемые затраты; насколько эффективно управление предприятием в целом.

Анализ исследования и публикации проблемы. В разработку вопросов теории и методологии учета и анализа финансовых результатов в условиях рыночной экономики большой вклад внесли: Ф.Ф. Бутынец, А.М. Герасимович, Г.Т. Кирейцев, Л.К.Сук, В.О. Шевчук, А. С. Бакаев, П. С. Безруких и др.

Целью статьи является раскрытие проблемных особенностей учета финансовых результатов в

Финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия определяется показателем прибыли или убытка, формируемым в течение календарного года. Финансовый результат представляет собой разницу между суммой доходов и расходов предприятия. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества предприятия - прибыль, а расходов над доходами - уменьшение имущества - убыток. Полученный предприятием за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению капитала предприятия.

Доходы и расходы предприятия определяются в соответствии с П(С)БУ 15 «Доход» и П(С)БУ 16 «Расходы». Доходами считаются увеличения экономических выгод в виде поступления активов или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала (за исключением роста капитала за счет взносов собственников). Расходами соответственно считаются уменьшения экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала (за исключением уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками) [1].

Основные критерии признания дохода от реализации продукции и оказания услуг приведены в таблице 1.

Таблица 1. Основные критерии признания дохода от реализации продукции и оказания услуг.

Доход (выручка) от реализации продукции (товаров, прочих активов)	Доход (выручка) от операции по предоставлению услуг
Покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию и другие материальные активы	Возможности достоверной оценки дохода;
Предприятие в дальнейшем не осуществляет управление и контроль за реализованной продукцией и другими материальными активами	Вероятности поступления экономических выгод от предоставления услуг
Сумма дохода (выручки) может быть достоверно определена	Возможности достоверной оценки степени завершенности предоставленных услуг на дату баланса
Имеется уверенность в том, что в результате операции произойдет увеличение экономических выгод предприятия	Возможности достоверной оценки расходов на предоставление услуг, необходимых для их завершения
Расходы, связанные с этой операцией, могут быть достоверно определены	

Доход, связанный с предоставлением услуг, признается исходя из степени завершенности данной операции на дату баланса, если результат этой операции может быть достоверно оценен. [2]

Доходы и расходы, отвечающие изложенным выше критериям, включаются в отчет о финансовых результатах для определения чистой прибыли или убытка отчетного периода.

В зависимости от характера и направлений деятельности доходы и расходы предприятия подразделяются на несколько групп, включающих:

- доходы и расходы от обычной деятельности;
- доходы и расходы от чрезвычайной деятельности.

Формирование результата финансово-хозяйственной деятельности предприятия можно представить в виде схемы (рис. 1).

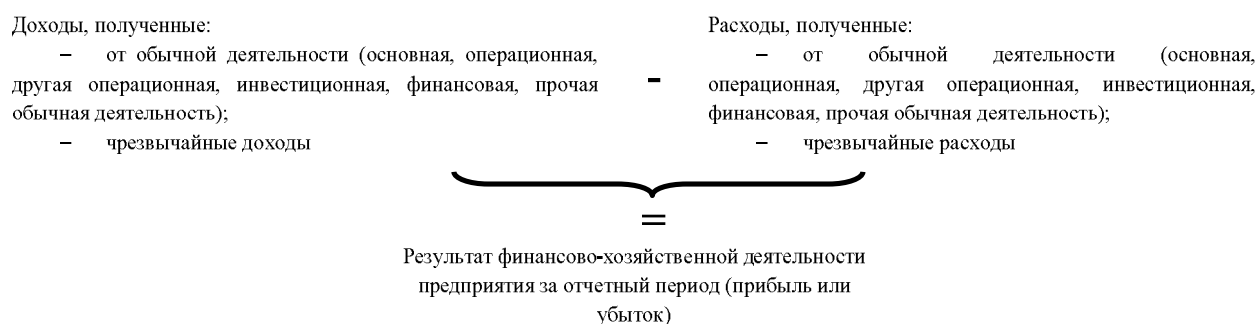


Рис. 1. Формирование финансового результата

В зависимости от вида деятельности для целей бухгалтерского учета доходов и финансовых результатов предназначены небалансовые счета класса 7 «Доходы и результаты деятельности», для учета расходов - небалансовые счета класса 9 «расходы деятельности» [4].

Учет и обобщение информации о финансовых результатах предприятия от обычной деятельности и чрезвычайных событий осуществляется на счете 79 «Финансовые результаты».

По кредиту счета 79 отражаются суммы в порядке закрытия счетов учета доходов, по дебету – суммы в порядке закрытия счетов учета расходов и сумма начисленного налога на прибыль. Сальдо счет 79 при его закрытии списывается на счет 44 «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)».

Виды деятельности и счета, предназначенные для учета доходов, можно представить в виде схемы

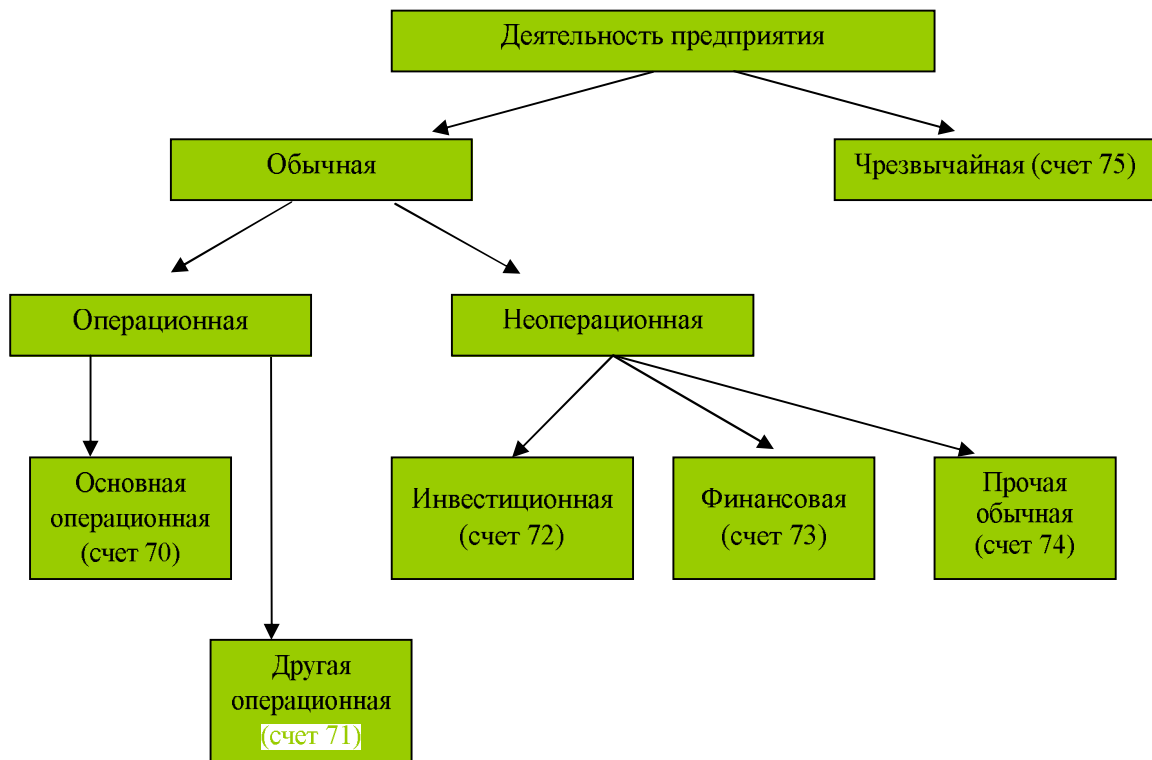


Рис. 2. Счета для учета доходов

Согласно Закону Украины «Об аудиторской деятельности» аудиторская деятельность - это обеспечение аудита, практическое выполнение аудиторских проверок (аудит) и предоставление других аудиторских услуг. Кроме того, согласно ст. 4 Закона Украины «Об аудиторской деятельности» аудиторам запрещается непосредственно заниматься другими видами предпринимательской деятельности. Данная норма закона существенно влияет на формирование и отражение финансовых результатов деятельности аудиторской фирмы. Так, например аудиторская фирма не может заниматься реализацией товаров, предоставлением в аренду недвижимого имущества, предоставлением кредитов юридическим и физическим лицам и др.

Методологические принципы формирования и отражения информации о финансовых результатах в отчетности определяет в Украине П(С)БУ 3 «Отчет о финансовых результатах».

При составлении отчета о финансовых результатах аудиторские фирмы используют многоступенчатый способ, широко применяемый в международной учетной практике, при котором расчет балансового показателя нераспределенной (чистой) прибыли (убытка) производится с исчислением промежуточных показателей финансового результата.

Первый шаг - определение прибыли (убытка) от оказания услуг как разницы между доходами в виде выручки и расходами в виде себестоимости услуг.

Итак, одной из составляющих финансового результата аудиторской фирмы является доход (выручка) от оказания услуг. Для учета оказания услуг в бухгалтерском учете предусмотрен счет 703 «Доход от реализации работ и услуг». По кредиту отражается реализация по договорной цене с НДС, по дебету - сумма НДС и доход от операции реализации, списываемый на финансовый результат. Так, при оказании аудиторских услуг на сумму 60000 грн. в бухгалтерском учете аудиторской фирмы будут сделаны следующие записи:

Дебет	Кредит	Сумма, грн.	Хозяйственная операция
361	703	60000	Оказана услуга заказчику
703	6415	10000	Отражен НДС
	361	60000	Оплачена заказчиком оказанная услуга
703	791	50000	Списан на финансовый результат доход от оказания услуги

Для сравнения, например, на промышленном предприятии наравне с оказанием услуг (сч. 703), может так же осуществляться деятельность по реализации готовой продукции (сч. 701 «Доход от реализации готовой продукции»), товаров (сч. 702 «Доход от реализации товаров»).

Вторая составляющая финансового результата - себестоимость реализации.

Согласно п. 11 П(С)БУ 16 «Затраты» себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) состоит из производственной себестоимости продукции (работ, услуг), реализованной в течение отчетного периода, а

также нераспределенных постоянных общепроизводственных и сверхнормативных производственных расходов [3].

Аудиторские фирмы, также как и организации, выпускающие продукцию, могут формировать полную или сокращенную себестоимость услуги, выбирать базу распределения накладных расходов, учитывать услуги по фактической производственной себестоимости или нормативной плановой себестоимости.

Однако у аудиторских фирм, имеются и отличительные особенности.

Например, аудиторские фирмы, не используют счета 23 «Производство», 26 «Готовая продукция», так как в результате производственного цикла не возникает материального актива. Так же не используется счет 28 «Товары».

Себестоимость услуги за год представляет собой стоимостную оценку используемых при ее оказании сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат, необходимых для оказания услуг. В данном случае себестоимость каждого вида услуг не определяется, поэтому не исчисляется по видам услуг и финансовый результат.

Исходя из этого, формирование себестоимости услуги представляет собой суммирование затрат аудиторской фирмы, сопряженных с процессом оказания услуги и относящихся к определенному отчетному периоду.

Так, себестоимость аудиторских услуг аудиторской фирмы может состоять из:

- расходов на оплату труда работников;
- расходов на социальные отчисления;
- расходов на служебные командировки;
- расходов на содержание основных средств, других материальных необоротных активов (амортизация, ремонт, отопление, освещение, водоснабжение, водоотведение, охрана);
- расходов на связь;
- налогов, сборов и прочих предусмотренных законодательством обязательных платежей;
- расходов на рекламу;
- платы за расчетно-кассовое обслуживание и прочих услуг банков и др.

По нашему мнению, себестоимость каждого вида услуг следует исчислять. При этом прямые расходы необходимо учитывать по видам услуг, а накладные – распределять пропорционально затратам труда.

Наряду с этим рекомендуется и доходы учитывать по видам услуг. С учетом рекомендаций фирма сможет определить наиболее прибыльные виды услуг и тем самым оптимизировать их перечень.

Второй шаг - определение прибыли (убытка) от обычной финансово-хозяйственной деятельности путем сложения результата от оказания услуг с прочим операционным результатом, раскрытом на бухгалтерских счетах 71 «Прочий операционный доход» и 94 «Прочие расходы операционной деятельности» закрываемых на 79 счет.

Стоит отметить, что аудиторские фирмы не ведут аналитики по счету 791 «Результат операционной деятельности», который применяется для формирования финансового результата деятельности фирмы.

Третий шаг - определение нераспределенной (чистой) прибыли или убытка от обычной хозяйственно-финансовой деятельности путем вычета из предыдущего показателя суммы начисленных платежей по налогу на прибыль, информация о которых содержится на счете 98 «Налог на прибыль».

Четвертый заключительный шаг - определение нераспределенной (чистой) прибыли или непокрытого убытка от обычной хозяйственно-финансовой деятельности с учетом чрезвычайных обстоятельств в деятельности аудиторской фирмы путем алгебраического сложения предыдущего показателя с чрезвычайными доходами и расходами на основе информации, отраженной на счете 794 «Результат чрезвычайных событий».

Итак, можно сделать вывод, что результатом деятельности аудиторской фирмы является получение и максимизация прибыли. Для более рационального управления доходностью фирм целесообразно учитывать доходы и себестоимость реализации по видам. Кроме того, детально изучать и анализировать факторы, под влиянием которых формируется финансовый результат как каждой хозяйственной операции в частности, так и всей деятельности аудиторской фирмы в целом, исследовать динамику, тенденции, резервы, которые влияют на эффективность хозяйствования аудиторской фирмы.

Источники и литература:

1. П(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» : утв. приказом Мин. фин. Украины от 31.03.1999 г. № 87 : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
2. П(С)БУ 15 «Доход» : утв. приказом Мин. фин. Украины от 29.11.1999 г. № 290 : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
3. П(С)БУ 16 «Расходы» : утв. приказом Мин. фин. Украины от 31.12.1999 г. № 318 : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
4. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики : у 2 т. / за ред. А. М. Коваленко. – Дніпропетровськ : ВКК «Баланс Клуб», 2007. – Т. 2. –