

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«КУБАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Олейник М.А.

НАЛОГОВЫЙ АУДИТ

Учебное пособие для бакалавров по направлению «Экономика»
профиль «Бухгалтерский учет, анализ, аудит»

Краснодар 2015

УДК 657.6:336226
ББК 65.052

Рецензенты:

Васильева Н.К. – доктор экономических наук, профессор кафедры анализа ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»

Говдя В.В. – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»

Олейник М.А. Налоговый аудит. – Краснодар, ФГБОУ ВПО «КубГАУ», 2015. – 212 с.

Налоговый аудит в настоящее время является одним из наиболее востребованных видов аудиторских услуг.

Главная задача данного учебного пособия – предоставить заинтересованному читателю теоретический и практический материал в области налогового аудита, а также обозначить дискуссионные области изучаемых вопросов.

Учебное пособие предназначено для преподавателей и студентов экономических специальностей высших учебных заведений, профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

© ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»

© Олейник М.А.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	7
Тема 1 Понятие налоговой аудиторской деятельности	11
1 Понятие налогового аудита. Цели, задачи, принципы	11
2 Нормативное регулирование аудиторской деятельности	14
3 Источники информации	15
4 Основные этапы налогового аудита	16
5 Виды сопутствующих налоговому аудиту услуг	19
6 Ответственность сторон при проведении налогового аудита	20
7 Вопросник аудитора для составления плана и программы аудиторской проверки раздела учета	22
Контрольные вопросы	23
Темы рефератов для самостоятельной работы студентов	24
Тестовые задания	24
Тема 2 Основы налогообложения	26
1 Понятие налога и сбора	26
2 Экономическая сущность налогов. Функции налогов	29
3 Налоговая система	33
4 Классификация налогов	34
5 Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах	39
Контрольные вопросы	40
Темы рефератов для самостоятельной работы студентов	40
Тестовые задания	40
Тема 3 Общие положения об ответственности за налоговые правонарушения	45
1 Понятие и виды налогового правонарушения	45

2	Размер ответственности за налоговые правонарушения	48
	Контрольные вопросы	62
	Темы рефератов для самостоятельной работы студентов	62
Тема 4	Методика налогового аудита	63
1	Принцип проведения и этапы налогового аудита	63
2	Общение аудиторской организации с налоговыми органами	68
3	Методы фактической проверки. Методы документальной проверки	71
4	Перечень аудиторских заданий по выполнению налогового аудита	80
5	Проверка расчетов с бюджетом по видам налогов и внебюджетных фондов	82
6	Типичные ошибки	85
	Контрольные вопросы	86
	Темы рефератов для самостоятельной работы студентов	87
	Тестовые задания	87
Тема 5	Аудит НДС	88
1	НДС: Общие положения, налогоплательщики, ставки, порядок исчисления	88
2	Ответственность плательщиков	93
3	Аудит НДС по существу	94
	Контрольные вопросы	100
	Темы рефератов для самостоятельной работы студентов	100
	Тестовые задания	101
Тема 6	Аудит расчетов по ЕСН	103
1	Аудит расчетов с Пенсионным фондом	103
2	Аудит расчетов с Фондом социального страхования	105
3	Аудит расчетов с Фондом обязательного медицинского страхования	107

Контрольные вопросы	108
Темы рефератов для самостоятельной работы студентов	108
Тестовые задания	109
Тема 7 Аудит НДФЛ	111
1 Характеристика рассматриваемого налога	111
2 Цель и задачи проверки	113
3 Порядок проведения налогового аудита налога на доходы физических лиц	114
Контрольные вопросы	117
Темы рефератов для самостоятельной работы студентов	117
Тестовые задания	117
Тема 8 Аудит налога на прибыль	120
1 Налог на прибыль	120
2 Цель и задачи аудиторской проверки	123
3 Планирование аудиторской проверки	125
4 Аудиторская проверка налога на прибыль	127
5 Аудит применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»	132
Контрольные вопросы	140
Темы рефератов для самостоятельной работы студентов	140
Тестовые задания	140
Тема 9 Аудит операций с основными средствами, нематериальными активами и запасами организации	144
1 Аудит учета основных средств	144
2 Проверка операций по поступлению и выбытию основных средств	147
3 Проверка правильности начисления амортизации	149
4 Проверка правильности учета отношения затрат на ремонт	151
5 Проверка учета нематериальных активов	153

6 Аудит учета производственных запасов	155
Контрольные вопросы	158
Темы рефератов для самостоятельной работы студентов	158
Тестовые задания	159
Тема 10 Понятие внутреннего аудита	160
1 Понятие внутреннего аудита	160
2 Перспективы внутреннего аудита в России	161
3 Организация работы служб внутреннего аудита	165
Контрольные вопросы	174
Темы рефератов для самостоятельной работы студентов	174
Тестовые задания	174
Тема 11 Аудит учетной политики	177
1 Понятие учетной политики предприятия	177
2 Аудит учетной политики предприятия в целях налогообложения	179
Контрольные вопросы	182
Темы рефератов для самостоятельной работы студентов	182
Рабочая тетрадь к самостоятельной контролируемой работе	183
Список использованных источников	208

ВВЕДЕНИЕ

Налоговый аудит – одна из составных частей аудита организации. Многие владельцы и руководители компаний в первую очередь ориентируют аудиторов на проверку именно начисления и уплаты налогов. При существующей в России системе налогообложения, многие организации ощущают существенную налоговую нагрузку. Поэтому зачастую налоговый аудит пытается разобраться в том, оптимально ли построен налоговый учет и нет ли переплат у организации по налогам. Результатом аудита налогов, как правило, является предложение по оптимизации налогообложения в проверяемой организации, что позволяет заметно снижать налоговые выплаты. Закон предоставляет достаточно широкие возможности организациям, просто необходимо полноценно их использовать. С другой стороны, внимание налоговых органов к бизнесу очень пристальное. Законодательством предусмотрена значительная мера ответственности по налоговым преступлениям. Поэтому организация должна заботиться об обеспечении высокого качества ведения налогового учета и составления налоговой отчетности. К сожалению, большинство предпринимателей заказывают аудит по своей инициативе только непосредственно перед проведением налоговой проверки. В таком режиме возможно исправлять только самые «выдающиеся» ошибки. В то же время, если проводить налоговый аудит периодически, заказать аудит «Учетной политики» в части налогового учета, то большинство проблем будет решено в штатном, конструктивном порядке. Грамотное ведение бухгалтерского и налогового учета – главный залог спокойствия. Известно, что компании, ведущие учет, начисление и уплату налогов без существенных ошибок гораздо реже проверяются налоговиками. Занесение же фирмы в разряд недобросовестных налогоплательщиков – недопустимое для нормальной

организации событие. Избежать этого, в частности, помогает проведение налогового аудита.

Как ни странно, но налоговый аудит возможен не только для действующей организации, когда проводится аудит налоговой отчетности. При открытии нового бизнеса, в момент разработки идеи своего дела, необходимо точно знать, каким будет уровень налогообложения. Только исходя из понимания налоговой нагрузки возможно принятие верных управленческих решений. Неверный расчет размера налоговых платежей может привести к построению неправильной ценовой стратегии, ошибкам в кадровой политике. В результате, потенциально эффективный проект может оказаться провальным, а виновником будет казаться государство с жесткой налоговой системой. На самом же деле, главной причиной неудачи нового бизнеса будет учет не всех налоговых затрат. Избежать такой негативной ситуации позволит своевременное проведение налогового аудита нового бизнеса. Налоговое планирование должно стать неотъемлемой частью управления.

Наибольшее внимание, как налоговых органов, так и самих владельцев компаний уделяется ситуации с налогом на добавленную стоимость. Аудит исчисления налога на добавленную стоимость является самой востребованной услугой. Второй по важности при проверке является налог на прибыль. Для организаций, на балансе которых числятся крупные объекты недвижимости, участки земли, не менее важна проверка по налогу на имущество. В ряд налогов, по которым у организаций возникают сложности с исчислением, можно отнести и налог на доходы физических лиц (НДФЛ).

Налоговый аудит – один из наиболее востребованных видов аудиторских услуг. Аудит налогообложения – это независимая проверка систем бухгалтерского и налогового учета организации на предмет:

- правильности формирования налогооблагаемой базы по каждому виду налогов, исчисления и уплаты налогов и сборов за определенный период времени;

- состояния расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;
- соответствия систем бухгалтерского и налогового учета требованиям действующего законодательства.

Цель аудита налогообложения – экспертиза выявленных ошибок систем бухгалтерского и налогового учета и разработка мер по их устранению.

В процессе аудита налогообложения изучаются налоговые базы по каждому из проверяемых видов налога, проводится аудит налогового учета и налоговой отчетности, как комплексный, так и по отдельным налогам. В ходе аудита налогообложения осуществляется сбор и анализ информации о возможностях налогоплательщика по оптимизации налогообложения. Аудит налогообложения позволяет объективно оценить финансовый учет в компании, правильность расчетов и уплаты налогов за отчетный период и состояние расчетов с бюджетными и внебюджетными фондами.

Результат аудита налогообложения – оценка налоговых рисков организации и сведение их к минимуму. По итогам аудита налогообложения организации получают профессиональные рекомендации по исправлению обнаруженных ошибок.

Каждая организация и каждый индивидуальный предприниматель обязаны платить установленные законом налоги и сборы, однако далеко не все хорошо ориентируются в налоговом законодательстве. Аудит налогообложения поможет избежать налоговых рисков и ответственности в виде штрафов и пени. У организаций появится реальная возможность предупредить нежелательные финансовые последствия проверок налоговых инспекторов.

Представленное учебное пособие имеет безусловную практическую значимость, так как позволяет:

- повысить профессиональный уровень студентов в области проведения аудита налогообложения организаций;

- повысить качество подготовки специалистов с высшим профессиональным образованием очной и заочной форм обучения.

При написании пособия были использованы действующие законодательные и нормативные документы высшего профессионального образования, научные достижения в области профессиональной педагогики, результаты разработки и внедрения программ и учебных пособий многих вузов, различная экономическая литература, а также личная заинтересованность, научные исследования и педагогический профессиональный опыт авторов.

Тема 1 Понятие налоговой аудиторской деятельности

- 1 Понятие налогового аудита. Цели, задачи, принципы
- 2 Нормативное регулирование аудиторской деятельности
- 3 Источники информации
- 4 Основные этапы налогового аудита
- 5 Виды сопутствующих налоговому аудиту услуг
- 6 Ответственность сторон при проведении налогового аудита
- 7 Вопросник аудитора для составления плана и программы аудиторской проверки учета

1 Понятие налогового аудита. Цели, задачи, принципы

Налоговый аудит - это деятельность независимых от налоговых органов субъектов по разработке рекомендаций, составлению документов и представительству, осуществляемая в интересах налогоплательщиков, это способ реализации прав конкретного налогоплательщика на получение квалифицированной помощи профессионала.

Под налоговым аудитом понимается выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды.

Целью налогового аудита является - определение способов практического выполнения аудиторскими фирмами и аудиторами, работающими самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, специального аудиторского задания по выражению мнения о соответствии порядка

формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды нормам, установленным законодательством (проведение налогового аудита), а также оказания других сопутствующих услуг по налоговым вопросам. И так, целями налогового аудита являются получение заинтересованными пользователями доказательств по вопросам:

- ❖ правильности формирования налоговой базы и определения суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет;
- ❖ отражения текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- ❖ отражения сумм отложенных налогов в бухгалтерской отчетности согласно действующим принципам бухгалтерского учета;
- ❖ полноты и своевременности уплаты экономическим субъектом в бюджет налогов. **Основной целью** налогового аудита является получение необходимых аудиторских доказательств и формирование мнения относительно полноты и достоверности информации о расчетах с бюджетом по уплачиваемым организацией налогам и сборам, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности и пояснениях к ней.

Установки методики носят рекомендательный характер для всех аудиторских организаций при проведении налогового аудита, оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам и подготовке итоговых документов по их результатам. Налоговый аудит как отдельный вид аудита Законом № 307-ФЗ не выделяется, а относится, скорее, к сопутствующим услугам и поэтому является инициативным. При проведении общего аудита частично проверяются и налоговая составляющая бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Однако налоговая составляющая общего аудита не может охватить всего объема информации, влияющей на налоговые обязательства организации. Поэтому, для того чтобы максимально полно

изучить и впоследствии снизить налоговые риски организации, необходимо провести полноценный налоговый аудит.

Перед проведением налогового аудита и (или) оказанием других сопутствующих услуг по налоговым вопросам аудиторская организация должна удостовериться в том, что достигнуто взаимопонимание с лицом, заказавшим выполнение специального аудиторского задания, относительно цели и характера предстоящей работы, содержания подготавливаемых итоговых документов, а также в определении состава и круга лиц, которые будут знакомиться с результатами работы.

Специальное аудиторское задание по проведению налогового аудита оформляется договором в соответствии с требованиями гражданского законодательства Российской Федерации. При заключении договора аудиторская организация должна руководствоваться положениями правила (стандарта) аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг».

В договоре на выполнение задания по проведению налогового аудита и (или) других сопутствующих услуг налогового характера следует четко обозначить вопросы, по которым должно быть выражено мнение аудиторской организации. При этом вопросы должны быть сформулированы таким образом, чтобы ответ на них не мог иметь двоякого толкования.

При подготовке рекомендаций и предложений аудиторская организация должна соблюдать принцип осторожности суждений и выводов, сообщая о налоговых рисках, которые могут возникнуть у экономического субъекта при решении вопросов, недостаточно освещенных в действующем законодательстве.

Любые рекомендации и расчеты, сделанные аудиторской организацией, должны содержать ссылки на действующие нормативные документы.

В ходе проведения налогового аудита аудиторская организация должна исходить из того, что деятельность экономического субъекта осуществляется в

соответствии с установленными нормативными актами, пока не получит доказательство противного.

Вместе с тем аудиторская организация должна проявить достаточную степень профессионального скептицизма в отношении рассматриваемых счетов и документов, принимая во внимание высокую вероятность наличия нарушений налогового законодательства экономическим субъектом.

Налоговый аудит должен проводиться аудиторской организацией с профессиональной добросовестностью и тщательностью. Аудиторская организация может сообщить лицу, заказавшему выполнение налогового аудита, о своих профессиональных подходах к проведению работ, рассчитанном уровне существенности и использовании выборочного метода.

Налоговый аудит включает аудит учетной политики в целях налогообложения и аудит методики постановки налогового учета. Кроме того, в рамках налогового аудита осуществляется проверка:

- ❖ правильности определения объекта налогообложения;
- ❖ правомерности освобождения от налога отдельных операций, видов имущества; применения льгот по налогу;
- ❖ правильности формирования налоговой базы, применения налоговых ставок, определения момента формирования налоговой базы;
- ❖ правомерности отражения налоговых вычетов по налогам;
- ❖ правильности исчисления налога;
- ❖ своевременности уплаты налога;
- ❖ правильности заполнения и своевременности представления налоговой декларации.

2 Нормативное регулирование аудиторской деятельности

В настоящее время система нормативного регулирования в нашей стране сформировалась следующим образом:

1 уровень - Гражданский кодекс РФ, федеральные законы, указы Президента РФ. К документам первого уровня относятся федеральный закон «Об аудиторской деятельности», «Об акционерных обществах».

2 уровень - нормативные акты Правительства РФ, а так же федеральные стандарты аудиторской деятельности.

3 уровень - документы министерства финансов РФ.

4 уровень - документы саморегулируемых организаций аудиторов.

5 уровень - система нормативного регулирования аудита РФ в части разработки внутренних правил проведения аудиторских проверок (внутрифирменные аудиторские стандарты).

3 Источники информации

В качестве **источников информации** при проведении налогового аудита используются:

- ❖ приказ по учетной политике для целей налогообложения и для целей финансового учета;
- ❖ данные о характере и масштабе деятельности аудируемого лица;
- ❖ сведения о юридической и организационной структуре аудируемого лица;
- ❖ выдержки или копии учредительных документов, лицензий, приглашений и протоколов;
- ❖ информация об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
- ❖ результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- ❖ значения наиболее важных экономических показателей и тенденции их изменения;
- ❖ первичные учетные документы, регистры бухгалтерского и нало-

гового учета, используемые при расчете налогов и сборов;

- ❖ налоговые декларации;
- ❖ данные бухгалтерской отчетности.

В процессе проведения аудита аудитор формирует специальный аудиторский файл, в частности, содержащий следующие **рабочие документы**:

- ❖ план проведения аудита и изменения к нему;
- ❖ программа проведения аудита и изменения к ней;
- ❖ оценка аудиторского риска;
- ❖ оценка уровня существенности;
- ❖ сведения об исполнителях, характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- ❖ описание методов проверок, объемов и параметров выборки.

Следует отметить, что налоговый аудит как отдельный вид аудита в законодательстве не выделяется, а относится к прочим услугам, связанным с аудитом и, следовательно, не является обязательным. Он может быть частью независимой, обязательной либо инициативной аудиторской проверки, а может выступать и как отдельно оказываемая сопутствующая аудиту услуга.

Перед проведением налогового аудита аудиторская организация должна удостовериться в том, что достигнуто взаимопонимание с лицом, заказавшим выполнение специального аудиторского задания относительно цели и характера предстоящей работы, содержания подготавливаемых итоговых документов, создать команду соответствующих специалистов. Затем следует процесс оформления договора на выполнение задания по проведению налогового аудита.

4 Основные этапы налогового аудита

Налоговый аудит как процесс включает три основных этапа.

Этап 1. Предварительная оценка (экспертиза) существующей системы

налогообложения экономического субъекта. На данном этапе:

- ✓ проводится общий анализ элементов системы налогообложения;
- ✓ определяются основные факторы, влияющие на налоговые показатели;
- ✓ проверяется правильность методики исчисления налоговых платежей;
- ✓ проводятся правовая и налоговая экспертизы существующей системы хозяйственных отношений;
- ✓ анализируется система документооборота, изучаются функции и полномочия служб, ответственных за исчисление и уплату налогов;
- ✓ выполняется предварительный расчет налоговых показателей экономического субъекта.

Этап 2. Проверка и подтверждение правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды. На данном этапе:

- ✓ проверяется представленная экономическим субъектом налоговая отчетность;
- ✓ оценивается правомерность использования налоговых льгот;
- ✓ проводится экспертиза бухгалтерской и налогового учета за весь подлежащий проверке период, в том числе анализируются первичные документы и разъяснения руководства о показателях и методиках при налоговых расчетах;
- ✓ исправляются выявленные ошибки вместе с работниками организации; при невозможности внесения исправлений в отчет заносятся рекомендации о мерах для предотвращения аналогичных ошибок в дальнейшем.

Этап 3. Оформление и представление результатов проведения налогового аудита. На данном этапе:

- ✓ формулируются результаты проведенного аудита;
- ✓ составляется заключение о результатах выполнения специально-

го аудиторского задания по проведению налогового аудита, которое должно содержать мнение о степени полноты и правильности исчисления, отражения и перечисления экономическим субъектом платежей в бюджет и внебюджетные фонды, а также о правомерности применения экономическим субъектом налоговых льгот. Аудитором могут быть даны обоснованные рекомендации в случае выявления нарушения налогового законодательства и искажений бухгалтерской и налоговой отчетности у экономического субъекта, но он не вправе заставить своего заказчика принимать те или иные решения. Решение о том, следовать ли рекомендациям аудитора, остается за руководителем проверяемого хозяйствующего субъекта.

После проведения налогового аудита хозяйствующий субъект может воспользоваться, в частности:

- ❖ предложениями по улучшению существующей системы налогообложения;
- ❖ оптимальными механизмами начисления налогов с учетом особенностей экономического субъекта, рекомендациями о правильном использовании налоговых льгот;
- ❖ предложениями по созданию системы внутреннего контроля экономического субъекта за правильностью исчисления налогов и сборов, по адаптации действующей системы налогового планирования и учета к возможным изменениям требований налогового законодательства;
- ❖ возможностью использовать результаты аудита для получения разъяснений налоговых органов по актам проверок, проведенных ими в отношении проверяемого экономического субъекта.

При проведении налогового аудита, оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам и оформлении их результатов аудиторская организация должна руководствоваться положениями правил (стандартов) аудиторской деятельности.

5 Виды сопутствующих налоговому аудиту услуг

Сопутствующие услуги, проведение которых возможно в рамках налогового аудита, либо по его результатам:

- ❖ расчет налоговых последствий для экономического субъекта в случаях ошибочного применения норм налогового законодательства;
- ❖ налоговое сопровождение - текущее консультирование по вопросам применения норм налогового законодательства;
- ❖ экспертиза актов налоговых органов, касающихся вопросов налогообложения.
- ❖ налоговое планирование и оптимизация налогообложения;
- ❖ постановка налогового учета;
- ❖ защита интересов налогоплательщика в арбитражных судах и судах общей юрисдикции.

Результатом оказания сопутствующих услуг по налоговым вопросам могут быть:

- ✓ указания на наличие налоговых правонарушений и налоговых последствий для экономического субъекта при обнаружении нарушений норм налогового законодательства; практические рекомендации по устранению негативных последствий, связанных с установленными нарушениями налогового законодательства;
- ✓ разработка новых проектов построения как общей системы налогообложения экономического субъекта, так и отдельных ее элементов;
- ✓ рекомендации по адаптации элементов и регистров бухгалтерского учета (в том числе и при использовании компьютерной обработки данных) к выбранной концепции управления налогами, разработанному комплексу налоговых проектов, изменениям в налоговом законодательстве и другим факторам, оказывающим существенное влияние на уровень полноты, правильности и своевременности исчисления и перечисления платежей в

бюджет и внебюджетные фонды;

✓ разработка комплекса организационно-правовых и оперативных управленческих мер, направленных на создание постоянно действующей системы налогового планирования;

✓ расчеты, подтверждающие эффективность налогового планирования, той или иной оптимизационной модели.

6 Ответственность сторон при проведении налогового аудита

Руководство экономического субъекта несет ответственность за соблюдение действующего налогового законодательства, полноту и точность налоговых расчетов и за правильность и своевременность уплаты причитающихся налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды.

Руководство экономического субъекта несет ответственность за юридическое оформление предоставляемых аудиторской организации документов, достоверность предоставляемой информации, документов, сведений, а также за любые ограничения возможности осуществления аудиторской организацией своих обязательств.

Персонал проверяемого экономического субъекта, в том числе его руководство, несет ответственность:

а) за возникновение непреднамеренных и преднамеренных искажений бухгалтерской отчетности, налоговых деклараций и справок;

б) за непринятие мер по предупреждению возникновения подобных искажений;

в) за неустранение или несвоевременное их устранение.

Аудиторская организация ответственна за правильность и полноту данных, отраженных в заключении и (или) отчете аудитора о выявленных им искажениях.

В результате проведения налогового аудита могут быть выявлены нарушения налогового законодательства и искажение бухгалтерской и налоговой отчетности экономического субъекта, т.е. неверное отражение и представление данных из-за несоблюдения установленных правил исчисления, отражения и перечисления налогов и сборов.

Аудиторская организация несет ответственность за несоблюдение конфиденциальности коммерческой информации экономического субъекта, выразившееся в разглашении без разрешения экономического субъекта сведений о выявленных искажениях бухгалтерской отчетности, заполняемых налоговых деклараций и справок третьим лицам (за исключением случаев, прямо предусмотренных действующим законодательством).

Результатом проведения налогового аудита является подготовка следующих документов:

- а) заключения по результатам проведения налогового аудита;
- б) отчета по результатам проведения налогового аудита (если его подготовка предусмотрена условиями договора).

В заключении о результатах выполнения специального аудиторского задания по проведению налогового аудита аудиторской организации следует выразить мнение:

- а) о степени полноты и правильности исчисления, отражения и перечисления экономическим субъектом платежей в бюджет и внебюджетные фонды;
- б) о правильности применения экономическим субъектом налоговых льгот.

В итоговых документах (заключении либо отчете по результатам налогового аудита) должны найти отражение все вопросы, которые, по мнению аудиторской организации, влияют на достоверность проверенной отчетности (документации), а также содержать четкие и полные ответы на вопросы, поставленные в договоре. Выявленные в процессе налогового аудита факты

нарушений налогового законодательства аудиторской организации следует отразить в рабочей документации и в итоговых аудиторских документах.

7 Вопросник аудитора для составления плана и программы аудиторской проверки раздела учета

Для составления плана и программы проверки, аудитору необходимо получить ответы на вопросы, касающиеся тех налогов и сборов, обязанность по которым возникает у проверяемого экономического субъекта, а именно:

1. Кто отвечает за налоги и сборы на проверяемом экономическом субъекте?
2. Имеется ли утвержденная приказом учетная политика в области налогообложения?
3. Имеется ли приказ о назначении ответственного за расчеты по налогам и сборам?
4. Какое подразделение отвечает за расчеты по налогам и сборам?
5. Компьютеризирован ли учет по расчетам по налогам и сборам?
6. Какие федеральные налоги должен платить проверяемый экономический субъект?
7. Какие региональные налоги должен платить проверяемый экономический субъект?
8. Какие местные налоги должен платить проверяемый экономический субъект?
9. Какие сборы должен платить проверяемый экономический субъект?
10. Когда наступает обязанность по уплате налога и (или) сбора?
11. Когда исполнена обязанность по уплате налога и (или) сбора?
12. Что является объектом по уплате налога и (или) сбора?
13. Каков состав налоговой базы по налогу и (или) сбору?
14. Каков налоговый период налога и (или) сбора?

15. Каковы налоговые ставки налога и (или) сбора?
16. Каков порядок исчисления налога и (или) сбора?
17. Каков порядок уплаты налога и (или) сбора?
18. Какие сроки уплаты налога и (или) сбора?
19. Какие налоговые льготы имеются у проверяемого экономического субъекта?
20. Какие имеются основания для использования льгот по налогам и (или) сборам у проверяемого экономического субъекта?
21. Имеется ли налоговое освобождение у проверяемого экономического субъекта?
22. Имеется ли отсрочка у проверяемого экономического субъекта?
23. Имеется ли рассрочка у проверяемого экономического субъекта?
24. Имеется ли налоговый кредит у проверяемого экономического субъекта?
25. Имеется ли инвестиционный налоговый кредит у проверяемого экономического субъекта?

В общем случае по результатам опроса у аудитора оказываются сформированными план и программа проведения проверки расчетов по налогам и сборам и намечается состав аудиторских процедур.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение термину «Налоговый аудит».
2. Какова основная цель налогового аудита.
3. Принципы налогового аудита.
4. Что такое инициативный аудит.
5. Этапы налогового аудита.
6. Сопутствующие налоговому аудиту услуги.
7. В рамках налогового аудита осуществляется проверка каких данных.
8. Источники информации налогового аудита.

9. Рабочие документы при проведении налогового аудита.

Литература: 1, 2, 4, 6, 16, 30, 34, 35¹

Темы рефератов для самостоятельной работы студентов

1. Сущность налогового аудита и его экономическая обусловленность.
2. Связь налогового аудита с другими формами контроля.
3. Налоговый аудит в сфере компьютерных технологий.
4. Налоговый аудит как система контроля.

Тестовые задания

№	Вопрос	Вариант ответа
1.	Аудит это	1. одна из форм финансового контроля, осуществляемая независимым дипломированным аудитором, не работающим в данной фирме. 2. упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. 3. деятельность контролирующих служб по проверке бухгалтерского учета и отчетности
2.	Какова основная цель аудиторской проверки?	1. выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности и законности совершенных операций. 2. выявить недостатки, нарушения, устранить их. 3. дать аудиторское заключение
3	Аудиторская проверка может быть:	1. обязательной и инициативной 2. обязательной 3. инициативной
4	К какому виду аудита относится налоговый аудит?	1. обязательный 2. инициативный 3. обязательной и инициативный
5	Что такое инициативный аудит?	1. аудит проводимый по инициативе субъекта. 2. аудит проводимый по инициативе госоргана. 3. аудит проводимый по инициативе аудитора.
6	Цель аудита расчетов предприятия с бюджетом и внебюджетными фондами	1. проверка соблюдения действующего законодательства о налоговой отчетности, заработной платы и удержания из нее, документального оформления и отражения в учете. 2. подтверждение правильности расчетов полноты и своевременности перечисления в бюджет и внебюджетные фонды налогов, сборов и платежей. 3. подтверждение правильности расчетов налогов, аудиторское заключение, планирование.
7	Налогообложение это-	1. процесс установления и взимания налогов в государстве, определения видов налога, налогоплательщиков, объектов

¹ Номер источника литературы соответствует порядковому номеру в списке использованных источников

		налогообложения, налоговых ставок, носителей налогов, порядка уплаты налогов. 2. процесс взимания налогов. 3. особый порядок исчисления и уплаты налогов в государстве.
8	Аналитические процедуры-	1. анализ коэффициентов и расчет уровня существенности в аудите. 2. действия аудитора, связанные с анализом существенных коэффициентов и тенденций с последующим изучением отклонений от прогнозируемых сумм и взаимосвязей. 3. действия аудитора связанные с анализом, прогнозированием, процесс в ходе которого аудитору предоставляется возможность выразить мнение о достоверности отчетности.
9	Должен ли пользователь отчетности принимать мнение аудитора как подтверждение эффективности ведения дел руководством аудируемого лица?	1. да; 2. нет; 3. да, только в случае проведения обязательного аудита
10	Лицо, подписавшее заведомо ложное аудиторское заключение:	1. будет привлечено к уголовной ответственности в соответствии с законодательством РФ; 2. может быть привлечено к уголовной ответственности только в случае проведения обязательного аудита; 3. не может быть привлечено к уголовной ответственности.
11	Основной целью налогового аудита является	1. получение необходимых аудиторских доказательств и формирование мнения относительно полноты и достоверности информации о расчетах с бюджетом по уплачиваемым организацией налогам и сборам, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности и пояснениях к ней. 2. выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности и законности совершенных операций. 3. выразить мнение о достоверности и законности совершенных операций.
12	Система нормативного регулирования 5-й уровень	1. документы аккредитованных аудиторских объединений. 2. система нормативного регулирования аудита РФ и разработка внутренних правил проведения аудиторских проверок. 3. нормативные акты Правительства РФ, а так же федеральные стандарты аудиторской деятельности.
14	источником информации при проведении налогового аудита является:	1. приказ по учетной политике для целей налогообложения и для целей финансового учета 2. план проведения аудита и изменения к нему; 3. программа проведения аудита и изменения к ней
15	Персонал	1. за возникновение непреднамеренных и преднамеренных

	проверяемого экономического субъекта, в том числе его руководство, несет ответственность	искажений бухгалтерской отчетности, налоговых деклараций и справок; 2. за степень полноты и правильности исчисления, отражения и перечисления экономическим субъектом платежей в бюджет и внебюджетные фонды; 3. за правильность применения экономическим субъектом налоговых льгот.
16	Результатом проведения налогового аудита является подготовка следующих документов:	1. заключение по результатам проведения налогового аудита; 2. отчета по результатам проведения налогового аудита (если его подготовка предусмотрена условиями договора). 3. программа проведения аудита и изменения к ней

Тема 2 Основы налогообложения

1 Понятие налогов и сборов

2 Экономическая сущность налогов. Функции налогов

3 Налоговая система

4 Классификация налогов

5 Неналоговые платежи

6 Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах.

1 Понятие налога и сбора

Налог - необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное

лишение собственника его имущества, оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности. Также можно отметить, что установление налогообложения является неотъемлемым признаком государства и средством обеспечения функционирования государства.

Таким образом, налог - это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте Российской Федерации (статья 45 НК РФ), но в случаях отсутствия денежных средств на счетах плательщика (или налогового агента) налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика в соответствии со статьями 46, 47 НК РФ.

Сбор - обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Сбор - это обязательный взнос. В отличие от налога сбор может иметь не только денежную, но и иную форму, но это возможно лишь в том случае если прямо предусмотрено законодательством.

Уплата сбора (в соответствии с целями правового документа, установившего конкретный сбор) предполагает возникновение некоторых публичных отношений.

Статьей 9 НК РФ установлены участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Следует учесть, что:

- налогоплательщиками или плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность платить налоги и сборы (пункт 1 статьи 19 НК РФ);

- организациями для целей НК РФ являются организации российские и иностранные (статья 11, 19 НК);

- физические лица - это граждане Российской Федерации, лица без гражданства и иностранные граждане (пункт 2 статьи 11 НК РФ);

- налоговые агенты - это лица (то есть организации и (или) физические лица), на которые НК РФ возлагает обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджеты налогов и сборов (статья 24 НК РФ).

Участниками отношений являются также федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы (статьи 30 - 33 НК РФ). Согласно пункту 1 Положения №506, ФНС является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов.

«Статья 8. Понятие налога и сбора НК РФ

1. Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

2. Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и

должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)»).

2 Экономическая сущность налогов. Функции налогов

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Экономическая сущность налогов характеризуется денежными отношениями, складывающимися у государства с юридическими и физическими лицами, которые имеют специфическое назначение – мобилизацию средств в распоряжение государства. Иными словами, налоги представляют собой совокупность финансовых отношений, связанных с формированием денежных средств государства для выполнения соответствующих функций. Налоги поэтому и возникли вместе с товарным производством и с появлением государства.

Принимая участие в перераспределении (а не перераспределяя) НД, налоговые отношения предполагают наличие двух субъектов: налогоплательщика и государства, между которыми возникает движение стоимости.

К специфическим признакам налогов можно отнести:

- тесная связь налогов с государственной властью, для которой они являются важнейшим источником доходов;
- принудительный характер платежей, осуществляемых на основе законодательства;
- участие в экономических процессах общества.

Финансовые отношения между государством и населением (физическими и юридическими лицами) по формированию централизованного денежного фонда называются налоговыми отношениями.

Функции налогов:

Фискальная функция проявляется в обеспечении государства финансовыми ресурсами, необходимыми для осуществления его деятельности. Это основная функция, характерная для всех государств на различных этапах развития. С ее помощью образуется централизованный денежный фонд государства. Именно фискальная функция обуславливает реальные возможности для перераспределения части стоимости НД в пользу определенных групп общества. С развитием рыночных отношений значение фискальной функции возрастает.

Регулирующая функция означает, что налоги активно участвуя в перераспределительном процессе, оказывают серьезное влияние на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его темпы, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения.

Функции налогов представляют собой единство противоположностей. Фискальная функция обуславливает действие и развитие регулирующей функции. Возросшее фискальное значение налоговых доходов создает объективные условия для более широкого и углубленного воздействия на процесс производства. Вместе с тем регулирование производства, направленное на ускорение темпов экономического роста, повышает доходность определенных групп населения и может в известной мере расширить базу для фискальной функции. Следовательно, функции налогов взаимосвязаны и взаимообусловлены, однако это не исключает некоторой самостоятельности и обособленности каждой из них.

В практике налогообложения распространены следующие общепризнанные в большинстве стран элементы налогов: субъект, объект,

источник, единица обложения, ставка, налоговые льготы, налогооблагаемая база, налоговый оклад. Каждый налог содержит все эти элементы.

Налогоплательщики и плательщики сборов (субъекты налога и (или) сбора) — организации и физические лица, на которых в соответствии с законодательством возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Объект налога — предмет, в том числе действие, подлежащее обложению (доход, имущество, товар, отдельные виды деятельности, передача имущества и т.д.).

Объект налогообложения — предмет на который падает налог: доход, имущество, заработная плата, капитал и т.д.

Единица обложения — единица измерения объекта (например, по налогу на доходы физических лиц — рубль, налогу на землю — га).

Налоговая база — часть объекта, выраженная в облагаемых единицах, к которой применяется по закону налоговая ставка. Она равна объекту за минусом налоговых льгот.

Налоговый период представляет собой период времени, по которому определяются обязанности налогоплательщика по тому или иному налогу (ведение налогового учета, представление отчетов и деклараций, необходимых для осуществления налогового контроля, уплата причитающихся сумм налога и другие обязанности, установленные Налоговым Кодексом и (или) иным актом налогового законодательства).

Налоговая ставка — размер налога на единицу обложения. Твердые ставки определяются в абсолютной сумме. Долевые ставки выражаются в определенных долях объекта обложения. Установленные в сотых долях объекта ставки носят название процентных.

Налоговые льготы — полное или частичное освобождение от налогообложения плательщика в соответствии с действующим законодательством.

Налоговые скидки — уменьшение налоговой базы на определенную величину в порядке и на условиях, установленных Налоговым Кодексом.

Налоговый кредит представляет собой изменение срока исполнения налогового обязательства по налогу (кроме сбора) при наличии определенных оснований на срок от трех месяцев до одного года с поэтапной уплатой налогоплательщиком или иным обязанным лицом суммы кредита.

Налоговый оклад — сумма налога, уплачиваемая субъектом с одного объекта.

Источник налога — доход субъекта (заработная плата, прибыль, процент), из которого уплачивается налог.

Характеристика классических принципов налогообложения: справедливости, определенности, удобства, экономии.

Принцип справедливости требует, чтобы граждане принимали материальное участие в поддержании правительства соразмерно своим доходам, которые они получают под покровительством правительства.

Правило определенности устанавливает, что налог должен быть четко определен, а не произволен, т.е. плательщику известны время, способ и сумма платежа.

Правило удобства определяет, что каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляются наиболее подходящими для плательщика, т.е. государство должно устранить формальности и упростить акт уплаты налога, а также приурочить налоговый платеж ко времени получения дохода.

Принцип экономности предполагает сокращение издержек взимания налогов, расходы по сбору налогов должны минимальными.

Основные методы налогообложения:

Равное налогообложение — налогообложение по ставкам, определяемым в абсолютной сумме.

Пропорциональное налогообложение — налогообложение по ставкам, действующим в едином проценте к объекту обложения.

Прогрессивное налогообложение — налогообложение по ставкам, увеличивающимся с ростом объекта обложения по действующей шкале.

Регрессивное налогообложение — налогообложение по ставкам, понижающимся по мере роста объекта налога (сейчас они как правило не используются).

3 Налоговая система

Налоговая система как совокупность налогов, установленных законодательной властью и взимаемых исполнительной властью, а также методы и принципы построения налогов.

Налоговая система Российской Федерации представляет собой совокупность предусмотренных Налоговым Кодексом федеральных, региональных и местных налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства.

По объектам обложения налоги можно классифицировать на прямые и косвенные. Прямые налоги устанавливаются непосредственно на доход и имущество. К числу прямых относятся: подоходный налог, налог на прибыль, налог на имущество и т.д. К косвенным налогам относятся налоги на товары и услуги, входящие в цену или тариф.

В Российской Федерации устанавливаются федеральные, региональные и местные налоги и сборы.

Федеральными признаются налоги и сборы, устанавливаемые Налоговым Кодексом и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации;

Региональными признаются налоги и сборы, устанавливаемые в соответствии с налоговым Кодексом законами субъектов Российской Федерации и обязательные к уплате на всей территории соответствующих субъектов Российской Федерации.

Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые в соответствии с Налоговым Кодексом и законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на всей территории соответствующих муниципальных образований.

4 Классификация налогов

Классификация или, иначе, группировка налогов по видам необходима в целях определения их роли и места в бюджетно-финансовой системе Российской Федерации и их экономической сущности.

В зависимости от выбранного критерия классификации все налоги подразделяются на несколько групп.

На основании принципа федерализма и по их месту в бюджетной системе все налоги разделены на федеральные, субъектов федерации и местные (ст. 12 НК РФ). К числу федеральных отнесены следующие виды налогов (ст. 13 и НК РФ):

НДС, акцизы, на прибыль организаций, на доходы физических лиц, единый социальный налог, государственная и таможенная пошлины, на пользование недрами, на воспроизводство минерально-сырьевой базы, на дополнительный доход от добычи углеводородов, лесной, водный и экологический, сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами, лицензионные и таможенные сборы - всего 9 видов.

В систему региональных налогов и сборов отнесены налоги на имущество организаций, на игорный бизнес, транспортный налог - всего 3 вида (ст. 14 НК РФ).

К местным налогам и сборам относятся (ст. 15 НК РФ): земельный налог, налог на имущество физических лиц - всего 2 вида.

Действующая в настоящее время система налогов и сборов установлена ст. 18-21 ФЗ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В основу распределения налогов по уровню бюджетов положен конституционный принцип федерализма, обеспечивающий относительно равномерное и справедливое распределение налоговых доходов между федерацией, ее субъектами и местным самоуправлением в зависимости от объема, значимости и затратности выполняемых ими государственно-публичных функций.

По своим объектам и способам взимания налоги подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые - это подоходно - имущественные налоги, взимаемые в процессе получения и накопления доходов, приобретение других материальных благ и выгоды (имущества, земли, экономия на процентах и т.д.) К их числу НК РФ относит (ст. ст. 13-15)

- ✓ налог на доходы и имущество физических лиц;
- ✓ налог на прибыль и имущество организаций;
- ✓ налог на доходы от капитала;
- ✓ единый налог на вмененный доход;
- ✓ земельный налог;
- ✓ налог на недвижимость;
- ✓ транспортные и другие налоги.

В свою очередь прямые налоги подразделяются на личные и реальные. Личные налоги в качестве объекта имеют действительно (фактически) полученный доход (прибыль) налогоплательщика и учитывают его

фактическую платежеспособность. К примеру, налог на доходы физических лиц (Глава 23 НК РФ), налог на прибыль организаций (Глава 25 НК РФ) и др.

Объектом реальных налогов является предполагаемый (расчетный, усредненный) доход. К их числу можно отнести единый налог на вмененный доход, налог на игорный бизнес, упрощенный режим налогообложения для субъектов малого бизнеса и др. Реальные налоги применяются в тех случаях, когда фактический доход установить сложно, и в то же время удешевляется и упрощается техническая сторона налогообложения.

Практически очень сложно учесть фактический доход водителя такси, продавца - собственника торговой палатки, в казино и от некоторых других видов деятельности. В подобных случаях применяется вмененная либо упрощенная система налогообложения.

Объектом налога является вмененный доход по каждому виду деятельности определяемый расчетным путем, исходя из базовой доходности одной единицы налога с применением корректирующих коэффициентов.

Косвенные налоги составляют значительную группу в системе налогов РФ и являются наиболее доходными в ее бюджетной системе. Это налоги на расходы, на потребление физических лиц и организаций. Они взимаются в процессе расходования материальных благ. Их объектом выступают реализации товаров, работ и услуг. Косвенные налоги можно подразделить на три подгруппы:

- ❖ индивидуально-косвенные налоги: акцизы на отдельные виды товаров (услуг), минеральное сырье; ресурсные налоги на потребление отдельных видов объектов природной среды (недропользование, водопользование, лесопользование, пользование объектами животного мира);

- ❖ универсально-косвенные налоги: налог на добавленную стоимость (НДС);

- ❖ таможенная пошлина, уплачиваемая предпринимателями - налогоплательщиками при осуществлении экспортно-импортных операций.

По признаку отнесения в качестве источника дохода того или иного бюджета (фонда) все налоги подразделяются на закрепленные и регулирующие.

К числу закрепленных налогов относятся таможенные пошлины и таможенные сборы, поступления от которых полностью поступают в федеральный бюджет. Земельные и другие налоги указанные в ст. 15 НК РФ являются источниками местных бюджетов.

Социальные налоги пополняют три социальных внебюджетных государственных фонда (пенсионный, обязательного медицинского страхования и социального страхования) и некоторые другие налоги.

Регулирующие налоги имеют целью административного перераспределения налоговых доходов между разноуровневыми бюджетами для покрытия их дефицита.

Доходы от этих налогов, как правило, ежегодно распределяются между бюджетными в различных пропорциях, указанных в законе о бюджете соответствующего уровня или прямо в налоговом законе.

По целевой направленности налоги группируются на общие и целевые.

Как правило, налоги не предназначены для покрытия конкретных государственных или муниципальных расходов. Они устанавливаются не под статьи расходной части бюджета, поэтому имеют обезличенный характер. Однако, в ряде случаев появляется целесообразность установления вполне определенных затрат. К примеру, на нужды строительства, ремонта и содержания дорог уплачивается транспортный налог; на восполнение затрат природно-восстановительного и экологического характера введены водный, лесной, экологический и др. налоги.

Повсеместно широко применялись целевые налоги в 90-х годах прошлого века на первом этапе развития налоговой системы России. Среди них можно назвать налоги на благоустройство и уборку территорий, содержание милиции, поддержку образования и др. неналоговые платежи.

Положительное значение целевых налогов состоит в том, что налогоплательщики проявляют больше заинтересованности в их уплате, так как видят конкретную пользу, результативность и разумность их использования органами власти. Некоторые из них заявляют о готовности вместо уплаты обезличенных налогов взять на содержание детский дом, школу-интернат, обустроить сквер или бульвар в городе и т.д. Однако, увлечение целевыми налогами недопустимо с точки зрения обеспечения стабильности бюджетной системы и гарантий выполнения государством всех своих функций, но не отдельных из них под которые собираются целевые налоги.

Кроме того, требуются дополнительные затраты на создание механизма обособления поступлений целевых налогов и в то же время нет абсолютной уверенности в полноте сбора этих налогов, но если нет дохода - нет и конкретного расхода.

Налоги возможно разграничить и по другим критериям. По субъекту уплаты можно выделить налоги, уплачиваемые физическими лицами, организациями либо теми и другими (государственная пошлина, налог на недвижимость). По субъекту исчисления (начисления) выделяют окладные налоги, суммы которых рассчитываются самими налоговыми органами, которые направляют налогоплательщику уведомление с указанием суммы налога (оклада) подлежащего уплате.

В качестве примера окладного налога можно назвать налог на имущество физических лиц.

По периодичности уплаты различают регулярные (НДС, налог на прибыль организаций и др.) и разовые (пошлина и сборы).

5 Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового Кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Налоговый Кодекс устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:

- 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов;
- 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- 5) формы и методы налогового контроля;
- 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- 7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Нормативные правовые акты органов муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с Налоговым Кодексом РФ.

Контрольные вопросы

1. Понятие налогов и сборов.
2. Участники отношений о налогах и сборах.
3. Перечислите функции налогов.
4. В чем заключаются противоречия налоговой системы?
5. Перечислите признаки налога.
6. По каким признакам можно характеризовать налоги?
7. Перечислите принципы налогообложения.
8. Перечислите принципы налоговой системы.
9. Какой на ваш взгляд должна быть налоговая система.
10. Что такое субъект налога?

Литература: 1, 2, 3, 24, 31, 36.

Темы рефератов для самостоятельной работы студентов

1. Тенденции развития налоговых систем.
2. Особенности налоговой системы РФ.
3. Налоговый контроль в системе Государственного финансового контроля.
4. Краткий анализ налогов.
5. Способы уклонения от уплаты налога (Незаконное и законное уклонение от уплаты налогов).

Тестовые задания

№	Вопрос	Варианты ответа
1	Выберите наиболее полное и правильное определение налога:	<p>А. Налог – это добровольный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.</p> <p>Б. Налог - это обязательный, индивидуально безвозмездный</p>

		<p>платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.</p> <p>В. Налог - это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.</p>
2	Какая статья устанавливает участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах?	<p>А. Статья 9 НК РФ</p> <p>Б. Статья 19 НК РФ</p> <p>В. Статья 30 НК РФ</p> <p>Г. Статья 21 НК РФ</p>
3	Налогоплательщиками или плательщиками сборов признаются:	<p>А. Российские организации</p> <p>Б. Иностранные организации.</p> <p>В. Физические лица.</p> <p>Г. Все вышеперечисленные</p>
4	Объект налога	<p>А. Предмет, в том числе действие, подлежащее обложению (доход, имущество, товар, отдельные виды деятельности, передача имущества и т.д.).</p> <p>Б. Предмет, на который падает налог: доход, имущество, заработная плата, капитал и т.д.</p> <p>В. Действие, на которое падает налог.</p>
5	Какой принцип не входит в перечень классических принципов налогообложения?	<p>А. справедливости</p> <p>Б. определенности</p> <p>В. удобства</p> <p>Г. все вышеперечисленные</p>
6	Сколько видов федеральных налогов существует?	<p>А. 15</p> <p>Б. 7</p> <p>В. 9</p> <p>Г. 12</p>
7	Сколько видов региональных налогов существует?	<p>А. 6</p> <p>Б. 7</p> <p>В. 3</p> <p>Г. 12</p>
8	Какой налог не относится к региональным?	<p>А. на имущество организаций,</p> <p>Б. на недвижимость,</p> <p>В. на игорный бизнес,</p> <p>Г. дорожный</p> <p>Д. транспортный</p> <p>Е. земельный</p>

9	Налог на прибыль организаций является	А. Федеральным прямым налогом Б. Региональным прямым налогом В. Федеральным косвенным налогом. Г. Региональным косвенным налогом.
10	Объектом реальных налогов является:	А. Предполагаемый доход. Б. Фактический доход. В. Прибыль.
11	Основополагающим документом по налогам является	А. Налоговая декларация. Б. Налоговый кодекс. В. Федеральный закон по налогам.
12	Сумма, с которой взимается налог, называется:	А. налоговой базой Б. объектом налогообложения В. единицей налогообложения Г. необлагаемый минимум
13	Плательщиками налога могут быть:	А. только физические лица Б. только юридические лица В. как физические, так и юридические лица Г. только налоговые резиденты РФ
14	В России налоги платят:	А. только российские граждане Б. граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства В. только иностранные граждане Г. только граждане Российской Федерации и лица без гражданства
15	Ставки налога в России могут устанавливаться:	А. только в рублях Б. в рублях и в валюте В. только в процентах Г. в процентах и в рублях
16	Главным отличием налогов от сборов, пошлин и иных налоговых платежей является:	А. безвозмездность Б. обязательность В. целевой характер Г. принудительность
17	Главной функцией налогов является:	А. регулирующая Б. стимулирующая В. фискальная Г. контрольная
18	Способом «у источника» взимается:	А. налог на доходы физических лиц Б. НДС В. налог на прибыль Г. налог на наследование и дарение
19	К косвенным налогам относится:	А. налог на прибыль Б. налог на доходы физических лиц В. акцизы Г. НДС
20	Носителями косвенных налогов являются:	А. предприятия и предприниматели, производящие и реализующие продукцию Б. органы государственной власти В. налоговая инспекция Г. потребители товаров и услуг

21	Элементы налога, устанавливаемые налоговым кодексом РФ (выберите все правильные варианты):	А. льготы по налогам; Б. объект налога; В. ставки налога; Г. сроки уплаты налогов.
22	Налоговый Кодекс РФ:	А. определяет принципы и условия налогообложения на территории РФ; Б. формирует перечень и объем налогов, включаемых в доходную часть бюджета РФ; В. определяет виды налогов и сборов субъектов федерации.
23	Иностранцы юридические лица обязаны уплачивать налог на территории РФ, если: (выберите все правильные варианты)	А. они владеют имуществом на территории РФ; Б. они признаны резидентами РФ; В. имеют доходы от источников на территории РФ.
24	Налоговые платежи в Налоговом Кодексе определяются как:	А. платежи граждан за услуги государству; Б. фискальные сборы за пополнение доходов бюджета; В. платежи юридических лиц за право ведение предпринимательской деятельности; Г. правовая форма изъятия части собственности для формирования части бюджета государства.
25	Налоговая база НДФЛ при получении дохода в натуральной форме исчисляется по ценам:	А. договорным; Б. рыночным; В. розничным. Г. предполагаемым
26	К функциям государства, выполняемым за счет сбора налогов, относится:	А. перераспределение доходов граждан; Б. перераспределение ресурсов в интересах общества в целом; В. верно все вышеперечисленное.
27	Основные права каждого российского налогоплательщика - это:	А. право на информацию о налоговом законодательстве; Б. право на неуплату налога в случае двойного налогообложения; В. право оспаривать ставки налогов; Г. верно все вышеперечисленное.
28	Налогоплательщик имеет право:	А. предоставлять налоговым органам пояснения по исчислению и уплате налогов; Б. присутствовать при проведении выездной налоговой проверки; В. получать копии отчета налоговой проверки и требования об уплате налогов; Г. верно все вышеперечисленное
29	Найдите неверное высказывание	А. теневая экономика - сфера деятельности, доходы от которой скрываются от налогообложения; Б. "серый бизнес" - это легальный бизнес, в котором часть доходов скрывается от налогообложения;

		В. “черный бизнес” - нелегальный бизнес; Г. “белая зарплата” - это зарплата, получаемая “в конвертах”, скрываемая от налогообложения.
30	Укажите, какой из перечисленных ниже органов не является налоговым:	А. Министерство РФ по налогам и сборам; Б. прокуратура; В. таможенные органы; Г. органы государственных внебюджетных фондов.
31	Налоговая база исчисления налога на землю устанавливается исходя из:	А. размера площади участка; Б. стоимости участка; В. факта юридического оформления права собственности на участок земли.
32	По какому принципу построена шкала налога на доходы физических лиц:	А. пропорциональному; Б. равному; В. прогрессивному; Г. регрессивному.
33	Эффект Лэффера - это:	А. соблюдение принципа пропорционального налогообложения дохода; Б. преобладание принципа прямого налогообложения; В. ограничение налоговых претензий государства на налоги плательщика
34	Косвенные налоги по источнику их уплаты относят:	А. выручку от продажи; Б. себестоимость продукции; В. балансовую прибыль; Г. чистую прибыль.
35	Иностранцы юридические лица обязаны уплачивать налог на территории РФ, если:	А. они владеют имуществом на территории РФ; Б. они признаны резидентами РФ; В. имеют доходы от источников на территории РФ.
36	Налог на доходы физических лиц уплачивается со следующих видов дохода:	А. заработная плата у лиц наемного труда; Б. оплата по больничному листу; В. подарки от юридических лиц; Г. при натуральной оплате продукцией предприятия; Д. пенсионные выплаты по возрасту.
37	Региональные органы власти имеют право:	А. варьировать ставки субъектных налогов; Б. устанавливать льготы по уплате налогов; В. определять список субъектов налогов; Г. формулировать объект налога.
38	Налоговые платежи в Налоговом Кодексе определяются как:	А. платежи граждан за услуги государству; Б. фискальные сборы за пополнение доходов бюджета; В. платежи юридических лиц за право ведения предпринимательской деятельности; Г. правовая форма изъятия части собственности для формирования части бюджета государства.

Тема 3 Общие положения об ответственности за налоговые правонарушения

- 1 Понятие и виды налогового правонарушения
- 2 Размер ответственности за налоговые правонарушения

1 Понятие и виды налогового правонарушения

Таблица 1 – Понятие и виды налоговых правонарушений

Наименование	Условия	Статья
Понятие налогового правонарушения	Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Кодексом установлена ответственность.	Статья 106 НК РФ
Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения	Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Кодексом. Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. Предусмотренная настоящим Кодексом ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации.	Статья 107 НК РФ
Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения	Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации. Привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора) и пени. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.	Статья 107 НК РФ

<p>Обстоятельства, исключают привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения</p>	<p>Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) отсутствие события налогового правонарушения; 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения; 3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста; 4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. 	<p>Ст.108 НК РФ</p>
<p>Формы вины при совершении налогового правонарушения</p>	<p>Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.</p> <p>2. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).</p> <p>3. Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.</p>	<p>Ст. НК РФ 110</p>
<p>Формы вины при совершении налогового правонарушения</p>	<p>4. Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействия) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.</p>	<p>Ст. НК РФ 110</p>
<p>Обстоятельства, исключают вину лица в совершении налогового правонарушения</p>	<p>Обстоятельствами, исключают вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания); 2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение); 3) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, 	<p>Ст. НК РФ 111</p>

	<p>налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа).</p> <p>Положение настоящего подпункта не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом);</p> <p>4) иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения.</p>	
<p>Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения</p>	<p>Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств; 2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости; 3) тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения. 	<p>Ст. НК РФ 112</p>
<p>Налоговые санкции</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. 2. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных главами 16 и 18 настоящего Кодекса. 3. При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей настоящего Кодекса. 4. При наличии обстоятельства, предусмотренного пунктом 2 статьи 112, размер штрафа увеличивается на 100 процентов. 5. При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой. 6. Сумма штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента за налоговое 	<p>Ст. НК РФ 114</p>

	правонарушение, повлекшее задолженность по налогу (сбору), подлежит перечислению со счетов соответственно налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации	
Срок исковой давности взыскания штрафов	Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя в порядке и сроки, которые предусмотрены статьями 46 и 47 настоящего Кодекса, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в порядке и сроки, которые предусмотрены статьей 48 настоящего Кодекса.	Ст. НК РФ 112
Срок исковой давности взыскания штрафов	Исковое заявление о взыскании штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в случаях, предусмотренных подпунктами 1 - 3 пункта 2 статьи 45 настоящего Кодекса, может быть подано налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи указанного искового заявления может быть. В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.	Ст. НК РФ 112

2 Размер ответственности за налоговые правонарушения

Налоговым правонарушением признается совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК установлена ответственность.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений (глава 16 НК РФ)

Виды правонарушений	Размер штрафа	Основание
Нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по	10 000 рублей	ст. 116 НК РФ

основаниям, предусмотренным НК РФ		
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ	10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 000 рублей	
Непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета	5% не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 рублей	ст. 119 НК РФ
Непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества в налоговый орган по месту учета в установленный законодательством о налогах и сборах срок	1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления	
Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме	200 рублей	ст. 119.1 НК РФ
Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения, совершенное:		ст. 119.2 НК РФ
- по неосторожности	40 000 рублей	
- умышленно	80 000 рублей	
Грубое нарушение правил учета доходов и		ст. 120 НК

(или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния:		РФ
- совершены в течение одного налогового периода	10 000 рублей	
- совершены в течение более одного налогового периода	30 000 рублей	
- повлекли занижение налоговой базы	20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 рублей	
Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 НК РФ, совершенные:		ст. 122 НК РФ
- по неосторожности	20% от неуплаченной суммы налога (сбора)	
- умышленно	40% от неуплаченной суммы налога (сбора)	
Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником, совершенное:		ст. 122.1 НК РФ
- по неосторожности	20% от неуплаченной суммы налога	
- умышленно	40% от неуплаченной суммы налога	
Неправомерное неудержание и (или) непе-	20% от суммы, подлежащей	ст. 123 НК

<p>речисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом</p>	<p>удержанию и (или) перечислению</p>	<p>РФ</p>
<p>Несоблюдение установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога</p>	<p>30 000 рублей</p>	<p>ст. 125 НК РФ</p>
<p>Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 119, 129.4 и 129.6 НК РФ, а также п.п. 1.1 и 1.2 ст. 126 НК РФ</p>	<p>200 рублей за каждый непредставленный документ</p>	<p>ст. 126 НК РФ</p>
<p>Непредставление налоговому органу документов, предусмотренных п. 5 ст 25.15 НК РФ, выразившееся в отказе контролирующего лица представить имеющиеся у него документы, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями</p>	<p>100 000 рублей</p>	
<p>Непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета</p>	<p>1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления</p>	

<p>Непредставление в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике, отказ лица представить имеющиеся у него документы, предусмотренные настоящим Кодексом, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушений законодательства о налогах и сборах, предусмотренных ст. ст. 126.1 и 135.1 НК РФ</p>	<p>10 000 рублей</p>	
<p>Представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных НК РФ, содержащих недостоверные сведения</p>	<p>500 рублей за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения</p>	<p>ст. 126.1 НК РФ</p>
<p>Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля</p>	<p>1 000 рублей</p>	<p>ст. 128 НК РФ</p>
<p>Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний</p>	<p>3 000 рублей</p>	
<p>Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки</p>	<p>500 рублей</p>	<p>ст. 129 НК РФ</p>
<p>Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода</p>	<p>5 000 рублей</p>	
<p>Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонаруше-</p>	<p>5 000 рублей</p>	<p>ст. 129.1 НК РФ</p>

ния, предусмотренного ст. 126 НК РФ		
Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года	20 000 рублей	
Неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком - иностранной организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) налоговому органу сведений, предусмотренных п. 3.2 ст. 23 НК РФ	100% от суммы налога на имущество организаций, исчисленного в отношении объекта недвижимого имущества, принадлежащего этой иностранной организации (иностранной структуре без образования юридического лица), которая не представила (несвоевременно представила) сведения. При этом сумма штрафа исчисляется пропорционально доле участия в организации, сведения о которой не представлены (представлены несвоевременно), либо в случае невозможности определения доли участия лица в организации (иностранной структуре без образования юридического лица) пропорционально количеству участников	
Нарушение установленного настоящим Кодексом порядка регистрации в налоговом органе объекта налогообложения налогом на игорный бизнес либо порядка регистрации изменений количества объектов налогообложения	трехкратный размер ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения	ст. 129.2 НК РФ
Те же деяния, совершенные более одного раза	шестикратный размер ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения	

<p>Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми</p>	<p>40% от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей</p>	<p>ст. 129.3 НК РФ</p>
<p>Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения</p>	<p>5 000 рублей</p>	<p>ст. 129.4 НК РФ</p>
<p>Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком - физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании</p>	<p>20% от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками - физическими лицами, налоговую базу по налогу на прибыль организаций для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками - организациями, но не менее 100 000 рублей</p>	<p>ст. 129.5 НК РФ</p>
<p>Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролиру-</p>	<p>100 000 рублей по каждой контролируемой иностранной компании, сведения о которой не пред-</p>	<p>ст. 129.6 НК РФ</p>

руемых иностранных компаниях за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения	ставлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения	
Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения	50 000 рублей в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения	

**Ответственность за совершение административных правонарушений
в области налогов и сборов (глава 15 КоАП РФ)**

Виды правонарушений	Субъекты ответственности	Административное наказание (размер штрафа, предупреждение)	Основание
Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе То же правонарушение, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе	Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	предупреждение или штраф в размере от 500 до 1 000 рублей от 2 000 до 3 000 рублей	ст. 15.3 КоАП РФ
Нарушение установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации	Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	предупреждение или штраф в размере от 1 000 до 2 000 рублей	ст. 15.4 КоАП РФ

Нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета	Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	предупреждение или штраф в размере от 300 до 500 рублей	ст. 15.5 КоАП РФ
Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных ч. 2 ст. 15.6 КоАП РФ	Граждане Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	от 100 до 300 рублей от 300 до 500 рублей	ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ
Непредставление должностным лицом органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, выдачу физическим лицам лицензий на право занятия частной практикой, регистрацию лиц по месту жительства, регистрацию актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним, либо	Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	от 500 до 1 000 рублей	ч. 2 ст. 15.6 КоАП РФ

<p>нотариусом или должностным лицом, уполномоченным совершать нотариальные действия, в установленный срок в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде</p>			
<p>Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю:</p> <ul style="list-style-type: none"> - без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе - при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа либо таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица 	<p>Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица</p>	<p>от 1 000 до 2 000 рублей</p> <p>от 2 000 до 3 000 рублей</p>	<p>ст. 15.7 КоАП РФ</p>
<p>Нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора, а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа о перечисле-</p>	<p>Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица</p>	<p>от 4 000 до 5 000 рублей</p>	<p>ст. 15.8 КоАП РФ</p>

нии налога или сбора, соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет			
Осуществление банком или иной кредитной организацией расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет, по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа, таможенного органа о приостановлении операций по таким счетам	Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	от 2 000 до 3 000 рублей	ст. 15.9 КоАП РФ
Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов	Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	от 2 000 до 3 000 рублей	ст. 15.11 КоАП РФ

Ответственность за совершение преступлений, связанных
с нарушением законодательства о налогах и сборах
(глава 22 УК РФ)

(Уголовной ответственности подлежит только вменяемое
физическое лицо, достигшее возраста, установленного УК РФ)

Состав преступления	Вид наказания	Основание
<p>Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в крупном размере - в особо крупном размере 	<p>штраф в размере от 100 000 до 300 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет, либо принудительные работы на срок до 1 года, либо арест на срок до 6 месяцев, либо лишение свободы на срок до 1 года</p> <p>штраф в размере от 200 000 до 500 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до 3 лет, либо принудительные работы на срок до 3 лет, либо лишение свободы на тот же срок</p>	<p>ст. 198 УК РФ</p>
<p>Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных</p>		<p>ст. 199 УК РФ</p>

<p>документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в крупном размере 	<p>штраф в размере от 100 000 до 300 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет, либо принудительные работы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо арест на срок до 6 месяцев, либо лишение свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового</p>	
<p>То же деяние, совершенное:</p> <ul style="list-style-type: none"> - группой лиц по предварительному сговору - в особо крупном размере 	<p>штраф в размере от 200 000 до 500 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 3 лет, либо принудительные работы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишение свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельно-</p>	

	стью на срок до 3 лет или без такового	
<p>Неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенное:</p> <p>- в крупном размере</p> <p>- в особо крупном размере</p>	<p>штраф в размере от 100 000 до 300 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет, либо принудительные работы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо арест на срок до 6 месяцев, либо лишение свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового,</p> <p>штраф в размере от 200 000 до 500 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 2 до 5 лет, либо принудительные работы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишение свобо-</p>	<p>ст. 199.1 УК РФ</p>

	ды на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового	
Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере	штраф в размере от 200 000 до 500 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до 3 лет, либо принудительные работы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишение свободы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового	ст. 199.2 УК РФ

Контрольные вопросы

1. Понятие налогового правонарушения
2. Налоговые санкции за неправомерное несообщение сведений.
3. Налоговые санкции за несоблюдение НК РФ.
4. Сроки исковой давности налоговых правонарушений

Литература: 1, 2, 3, 20, 28.

Темы рефератов для самостоятельной работы студентов

1. Налоговые правонарушения и налоговый учет
2. Налоговые санкции и обстоятельства смягчающие ответственность за совершение налогового нарушения.

Тема 4 Методика налогового аудита

- 1 Принцип проведения и этапы налогового аудита
- 2 Общение аудиторской организации с налоговыми органами
- 3 Методы фактической проверки. Методы документальной проверки
- 4 Перечень аудиторских заданий по выполнению налогового аудита
- 5 Проверка расчетов с бюджетом по видам налогов и внебюджетных фондов
- 6 Типичные ошибки

1 Принцип проведения и этапы налогового аудита

Проведение налогового аудита не освобождает экономический субъект (аудируемое лицо) от налогового контроля, осуществляемого должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции.

Налоговый аудит должен проводиться аудиторской организацией с профессиональной добросовестностью и тщательностью. Аудиторская организация может сообщить лицу, заказавшему выполнение налогового аудита (аудируемому лицу), о своих профессиональных подходах к проведению работ, рассчитанном уровне существенности и использовании выборочного метода оценки рисков. То есть аудитор вправе рассказать своему заказчику о том, как он проверял налоговые расчеты и отчетность.

При проведении налогового аудита, оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам и оформлении их результатов аудиторская организация (или индивидуальный аудитор) должна руководствоваться положениями Международных правил (стандартами) аудиторской деятельности. Перед проведением налогового аудита и (или) оказанием других сопутствующих услуг по налоговым вопросам аудиторская организация (или индивидуальный аудитор) должна удостовериться в том, что достигнуто взаимопонимание с

лицом, заказавшим выполнение специального аудиторского задания, относительно цели и характера предстоящей работы, содержания подготавливаемых итоговых документов, а также в определении состава и круга лиц, которые будут знакомиться с результатами работы, то есть создать группу или команду соответствующих специалистов.

Специальное аудиторское задание по проведению налогового аудита оформляется договором в соответствии с требованиями гражданского законодательства РФ.

В договоре на выполнение задания по проведению налогового аудита и (или) других сопутствующих услуг налогового характера следует четко обозначить вопросы, по которым должно быть выражено мнение аудиторской организации. При этом вопросы должны быть сформулированы таким образом, чтобы ответ на них не мог иметь двойного толкования.

В процессе проведения налогового аудита и оказания сопутствующих услуг по налоговым вопросам аудитор вправе привлекать к оказанию таких услуг экспертов в соответствии с правилом (стандартом) "Использование работы эксперта». Использование работы эксперта и(или) другой аудиторской организации не снимает ответственности с аудиторской организации (или аудитора) за качество оказываемых услуг.

Выполнение работ по налоговому аудиту может включать несколько этапов, в частности:

- ❖ предварительная оценка существующей системы налогообложения экономического субъекта (аудируемого лица);
- ❖ проверка и подтверждение правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом (аудируемым лицом) налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды.

Каждый раз предварительная оценка существующей системы налогообложения экономического субъекта (аудируемого лица) включает в себя следующие процедуры аудита:

- ✓ общий анализ и рассмотрение элементов системы налогообложения экономического субъекта;
- ✓ определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели;
- ✓ проверка методики исчисления налоговых платежей;
- ✓ правовая и налоговая экспертиза существующей системы хозяйственных взаимоотношений;
- ✓ оценка документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов;
- ✓ предварительный расчет налоговых показателей экономического субъекта.

Выполнение всех вышперечисленных процедур позволит рассмотреть аудитору такие существенные факторы, как специфика основных хозяйственных операций экономического субъекта и существующие объекты налогообложения, соответствие применяемого экономическим субъектом порядка налогообложения нормам действующего законодательства, оценить уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений экономического субъекта.

Причем любой этап проверки и подтверждения правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды может проводиться как по всем налогам и сборам, так и по отдельным их видам и вопросам, которые интересуют лицо, заказавшее проведение налогового аудита. При проведении работ аудитором осуществляется проверка налоговой отчетности, представленной экономическим субъектом по установленным формам (налоговых деклараций, расчетов по налогам, справок об авансовых платежах по налогам и сборам и т.п.), а также правомерность использования налоговых льгот.

Сведения, содержащиеся в налоговой отчетности, проверяются и анализируются путем их сопоставления с данными синтетических и аналитических регистров бухгалтерского (налогового) учета и отчетности.

Аудиторская организация вправе анализировать первичные документы экономического субъекта, получать разъяснения от руководства о показателях и методиках, положенных в основу налогового расчета, а также может наблюдать за процессом проведения инвентаризации и участвовать в осмотре объектов, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода или являющихся объектом налогообложения.

Помимо проведения налогового аудита аудиторская организация (или аудитор) может оказывать иные сопутствующие услуги по налоговым вопросам. При подготовке рекомендаций и предложений аудиторская организация должна соблюдать принцип осторожности суждений и выводов, сообщая о налоговых рисках, которые могут возникнуть у экономического субъекта при решении вопросов, недостаточно освещенных в действующем законодательстве.

Любые рекомендации и расчеты, сделанные аудиторской организацией (или аудитором), должны содержать ссылки на действующие нормативные документы и акты.

В ходе проведения налогового аудита аудиторская организация должна исходить из того, что деятельность экономического субъекта осуществляется в соответствии с установленными нормативными актами, пока не получит доказательство противного.

Вместе с тем аудиторская организация должна проявить достаточную степень профессионального скептицизма в отношении рассматриваемых бухгалтерских счетов и первичных документов, принимая во внимание высокую вероятность наличия нарушений налогового законодательства экономическим субъектом.

Рекомендуемый перечень аудиторских заданий по выполнению налогового аудита:

- 1) Оценка правильности определения налогооблагаемой базы.
- 2) Оценка правомерности применения налоговых льгот.

- 3) Оценка правильности расчета налоговых обязательств.
- 4) Расчет налоговых последствий для экономического субъекта в случаях некорректного применения норм налогового законодательства.
- 5) Налоговое сопровождение - текущее консультирование по вопросам применения норм налогового законодательства.
- 6) Экспертиза актов налоговых органов, касающихся вопросов налогообложения.
- 7) Налоговое планирование и оптимизация налогообложения.
- 8) Защита интересов налогоплательщика в арбитражных судах и судах общей юрисдикции.
- 9) Задания, получаемые от государственных органов, связанные с налогообложением.
- 10) Постановка налогового учета.
11. Представительство интересов экономического субъекта в налоговых и других органах исполнительной власти.
- 12) Разработка и представление следующих документов:
 - рекомендаций и предложений по улучшению существующей системы налогообложения экономического субъекта;
 - оптимальных механизмов исчисления налогов с учетом особенностей экономического субъекта;
 - рекомендаций о полном и правильном использовании экономическим субъектом налоговых льгот;
 - предложений по созданию конкретного комплекса мер, направленных в рамках действующего законодательства на минимизацию уплачиваемых налогов и снижение налоговых рисков;
 - предварительного расчета налоговых платежей при различных вариантах договорных отношений экономического субъекта и видах деятельности;

рекомендаций по достижению соответствия принципов налогового учета, применяемых отдельными подразделениями и филиалами, единой системе налогового планирования, действующей у экономического субъекта;

рекомендаций и предложений по созданию системы внутреннего контроля экономического субъекта за правильностью исчисления налогов и сборов;

предложений по адаптации действующей системы налогового планирования и учета к возможным изменениям требований налогового законодательства

2 Общение аудиторской организации с налоговыми органами

Аудиторская организация (или индивидуальный аудитор) может являться уполномоченным представителем экономического субъекта как налогоплательщика в отношениях с налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством.

Общение аудиторской организации с налоговыми органами в ходе и по результатам проведения налогового аудита может осуществляться:

- ✓ при обращении к налоговым органам с целью получения аудиторских доказательств при выполнении специального аудиторского задания;
- ✓ для получения разъяснений по актам проверок, проведенных налоговыми органами в отношении проверяемого экономического субъекта;
- ✓ при оказании консультаций (юридических, бухгалтерских, налоговых и других) экономическому субъекту в спорах с налоговыми органами;
- ✓ в других необходимых случаях.

Аудиторская организация на основе своего профессионального суждения самостоятельно принимает решение об объеме запрашиваемой у налоговых органов информации, необходимой для составления заключения по результатам выполнения специального аудиторского задания.

Аудиторская организация при обращении к налоговым органам должна придерживаться согласованной с руководством проверяемого экономического субъекта (аудируемого лица) последовательности действий. Рекомендуем запросы в налоговые органы оформлять в виде документа от имени самого экономического субъекта (аудируемого лица).

При общении с налоговыми органами аудиторской организации следует придерживаться общепринятых этических и профессиональных норм аудиторской деятельности, а также принципа соблюдения профессиональной аудиторской тайны в соответствии с нормами Налогового кодекса РФ.

Общение с налоговыми органами может осуществляться как в устной форме, так и в письменной форме путем направления экономическим субъектом или аудиторской организацией запросов и других материалов в адрес налоговых органов.

Все материалы, подготовленные или полученные в ходе общения с налоговыми органами, должны быть включены в рабочую документацию аудиторской организации.

При обращении к налоговым органам аудиторская организация должна точно и конкретно сформулировать перечень необходимых сведений, которые предполагается получить или подтвердить у налоговых органов.

В случае отказа налоговых органов представить информацию по такому запросу ей следует оценить степень влияния отсутствия разъяснений налоговых органов по конкретному вопросу на выводы, которые будут сделаны по результатам налогового аудита. В таких случаях аудиторская организация (или аудитор) вправе сделать соответствующую оговорку в итоговых документах (отчете) о данных обстоятельствах до лица, заказавшего проведение налогового аудита.

Разъяснения, предоставленные налоговыми органами по запросам, должны дополняться аудиторскими доказательствами из других доступных аудиторской организации источников. При анализе сведений, полученных из

разъяснений, аудиторская организация должна оценить их достаточность, а также правомочность, компетентность лица, их предоставившего.

Налоговая отчетность проверяемого экономического субъекта может быть признана аудиторской организацией более достоверной, если в проверяемом периоде проводились проверки со стороны налоговых органов и составленные акты свидетельствуют об отсутствии нарушений налогового законодательства либо если указанные в акте нарушения признаны и исправлены экономическим субъектом.

В случае возражений со стороны экономического субъекта на акт налоговых органов аудиторской организации следует рассмотреть:

- ✓ не противоречит ли акт налоговой проверки и решение налоговых органов действующему законодательству;
- ✓ соответствуют ли указанные в акте нарушения фактическим обстоятельствам дела;
- ✓ соответствуют ли примененные санкции выявленным нарушениям;
- ✓ существуют ли иные обстоятельства, свидетельствующие в пользу экономического субъекта, которые не были учтены в ходе налоговой проверки.

Сделанные выводы и заключения аудиторской организации необходимо отразить в итоговых документах специального аудиторского задания.

Если по результатам рассмотрения актов налоговых органов аудиторская организация приходит к выводу об обоснованности возражений экономического субъекта, то ей следует воздерживаться от прямого общения с должностными лицами налоговых органов.

В случаях, предусмотренных договором, аудиторская организация вправе оказывать экономическому субъекту консультации и рекомендации по составлению возражений на акт проверки, жалоб в вышестоящий орган, подачи исковых заявлений о признании акта недействительным.

При проведении налогового аудита аудитор обязан соблюдать принцип конфиденциальности информации о деятельности экономического субъекта, ставшей известной в ходе выполнения специального аудиторского задания.

3 Методы фактической проверки. Методы документальной проверки

Говоря о методах и приемах, имеется в виду способы или систему действий, применяемых для исполнения аудиторской проверки. Аудиторские фирмы (индивидуальные аудиторы) самостоятельно выбирают приемы и методы своей работы. Такое право оговорено в законе РФ «Об аудиторской деятельности».

Наиболее широко в ходе аудиторской проверки применяются выборочные методы и тестирование. Конкретные методы и приемы, применяемые в процессе аудиторской проверки, должны быть отражены в рабочих документах аудитора.

Аудиторская проверка – это мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся финансового положения экономического субъекта, подлежащего аудиту.

По методу проведения аудиторская проверка может быть:

сплошной;

выборочной;

комбинированной;

документальной;

фактической.

Сплошная проверка предполагает детальное изучение всей совокупности первичной бухгалтерской документации, регистров аналитического и синтетического учета, содержания бухгалтерской отчетности.

В ходе аудиторской проверки сплошным методом данные первичных документов сопоставляются с содержанием регистров аналитического учета

(лицевых счетов). Затем устанавливается соответствие данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета. Проверяется правильность отражения остатков по синтетическим счетам на отчетные даты в соответствующих статьях баланса.

Например, в кредитных учреждениях при проведении сплошной проверки правильности отражения данных первичных документов по соответствующим лицевым счетам необходимо учитывать следующее:

сплошная проверка не всегда проводится ввиду высокой её трудоемкости (в банках насчитываются тысячи лицевых счетов клиентов – расчетных, ссудных, депозитных и других);

сверка данных аналитического и синтетического учета, установление соответствия данных синтетического учета и бухгалтерской отчетности осуществляется в автоматическом режиме.

Выборочная проверка позволяет получить достаточно точные данные о проверяемой совокупности по её относительно малой части. При выборочной проверке аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета организации не сплошным порядком, а выборочно, следуя требованиям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности.

Выборка должна быть репрезентативной, то есть представительной. Для этого можно использовать один из следующих методов:

случайный отбор – проводится по таблице случайных чисел;

систематический отбор – заключается в том, что элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал строится на определенном числе элементов совокупности (например, изучение каждого 20-ого документа из всех документов данной категории); либо на стоимостной их оценке (например, отбирается тот элемент, составляющий сальдо или оборот, на который приходится каждый следующий миллион рублей в совокупной стоимости элемента);

комбинированный отбор – представляет комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

Аудиторской организации необходимо при определении объема выборки установить допустимый риск выборки, просчитать допустимые и ожидаемые ошибки, отразить в рабочей документации все стадии проведения выборки и анализ её результатов.

Комбинированная проверка – предполагает сочетание методов сплошной и выборочной проверок.

Методом сплошной проверки проводится аудит малочисленных операций, связанных с высоким риском. К таким операциям в основном относятся: валютные операции, операции с фондовыми ценностями, другие.

Методом выборочной проверки проводится аудит операций, объем которых достаточно велик. К подобным операциям относятся, например: кассовые, расчетные, хозяйственные и другие.

Документальная (камеральная) проверка – проверка, ограниченная изучением документов бухгалтерского учета (первичных и сводных) и бухгалтерской или налоговой отчетности экономического субъекта. Подобная проверка не предполагает проведение инвентаризации, устного опроса персонала руководства проверяемой организации, она осуществляется, как правило, без выхода на проверяемый объект.

Фактическая проверка осуществляется с выходом на проверяемый объект или в аудируемую организацию.

Документальная и фактическая проверки могут быть как сплошными, так и выборочными или комбинированными.

В соответствии с условиями федерального стандарта 7/2011 аудиторские доказательства - это информация, полученная аудитором при проведении аудита, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора.

В ходе аудиторской проверки аудитору необходимо получить достаточные надлежащие доказательства с целью формулирования выводов, на которых основывается мнение аудитора, выраженное в заключении.

Аудиторские доказательства могут быть получены в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

С целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитором подготавливаются и заполняются тесты средств внутреннего контроля. Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Такие процедуры проверки проводятся в следующих формах:

- детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
- аналитические процедуры.

К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

В ходе проверки аудиторские доказательства собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например, в отношении ассортимента товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например, их стоимостной оценки. Характер, временные рамки и

объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

Собранные в ходе аудита доказательства должны быть достаточными и иметь надлежащий характер. Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур по существу.

Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность.

Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного содержания с тем, чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур по существу аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные предпосылки включают в себя следующие элементы:

❖ существование - наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

❖ права и обязанности - принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

❖ возникновение - относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;

❖ полнота - отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

❖ стоимостная оценка - отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

❖ точное измерение - точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

❖ представление и раскрытие - объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен убедиться в надежности аудиторских доказательств, которая зависит от их источника:

- внутреннего;
- внешнего.

Аудиторские доказательства, полученные из внешних источников в письменном виде, являются более убедительными.

Кроме того, надежность аудиторских доказательств зависит от формы их предоставления:

- визуальной,
- документальной

- устной.

При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;

- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;

- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;

- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу:

- инспектирование,
- наблюдение,
- запрос,
- подтверждение,
- пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица),
- аналитические процедуры.

Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

Инспектирование - это проверка записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

В ходе проверки аудитору необходимо убедиться в реальности проверяемого документа. С этой целью выбираются определенные записи в бухгалтерском учете и прослеживается отражение операций в учете вплоть до первичного документа, который должен реально подтвердить целесообразность выполнения бухгалтерской записи. Проверка первичных документов позволяет выявить случаи отражения в бухгалтерском учете документально не подтвержденных операций.

В обязательном порядке проверяются первичные бухгалтерские документы в части правильного их оформления, то есть применения установленных форм бланков, правильного указания номеров счетов плательщиков или получателей денежных средств, дат операций и других реквизитов.

Наблюдение – это процедура отслеживания аудитором процесса работы, выполняемой другими лицами, например: наблюдение аудитора за пересчетом материальных ценностей, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица.

Запрос – это поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть:

официальный (письменный), который адресован третьим лицам;
неформальный (устный), т.е. вопрос, адресованный работникам аудируемого лица.

Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

Пересчет – это проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений.

В качестве примера типичных аналитических процедур можно привести следующие виды сопоставления:

- остатков по счетам за различные периоды,
- соотношение между различными статьями отчетности и их данными за предыдущие периоды.

Аналитические процедуры могут быть осуществлены разными способами: простое сравнение, комплексный анализ с применением сложных статистических методов и другие. Выбор аудитором процедур, способов и уровня их применения является предметом профессионального суждения.

При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях или процедурах, проведенных выборочным способом.

Аудиторская организация (аудитор) должны получить достаточные надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

4 Перечень аудиторских заданий по выполнению налогового аудита

- 1) Оценка правильности определения налогооблагаемой базы.
- 2) Оценка правомерности применения налоговых льгот.
- 3) Оценка правильности расчета налоговых обязательств.
- 4) Расчет налоговых последствий для экономического субъекта в случаях не корректного применения норм налогового законодательства.
- 5) Налоговое сопровождение - текущее консультирование по вопросам применения норм налогового законодательства.
- 6) Экспертиза актов налоговых органов, касающихся вопросов налогообложения.
- 7) Налоговое планирование и оптимизация налогообложения.
- 8) Защита интересов налогоплательщика в арбитражных судах и судах общей юрисдикции.
- 9) Задания, получаемые от государственных органов, связанные с налогообложением.
- 10) Постановка налогового учета.
- 11) Представительство интересов экономического субъекта в налоговых и других органах исполнительной власти.
- 12) Разработка и представление следующих документов:
 - рекомендаций и предложений по улучшению существующей системы налогообложения экономического субъекта;
 - оптимальных механизмов исчисления налогов с учетом особенностей экономического субъекта;

- рекомендаций о полном и правильном использовании экономическим субъектом налоговых льгот;
- предложений по созданию конкретного комплекса мер, направленных в рамках действующего законодательства на минимизацию уплачиваемых налогов и снижение налоговых рисков;
- предварительного расчета налоговых платежей при различных вариантах договорных отношений экономического субъекта и видах деятельности;
- рекомендаций по достижению соответствия принципов налогового учета, применяемых отдельными подразделениями и филиалами, единой системе налогового планирования, действующей у экономического субъекта;
- рекомендаций и предложений по созданию системы внутреннего контроля экономического субъекта за правильностью исчисления налогов и сборов;
- предложений по адаптации действующей системы налогового планирования и учета к возможным изменениям требований налогового законодательства.

Кроме проверки налога на прибыль аудитор должен проверить правильность начисления и перечисления других налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды.

Аудитор во время проведения аудиторской проверки должен собрать соответствующую информацию и проверить (сопоставить) правильность определения налогооблагаемой базы по вышеперечисленным налогам и сборам, правильность начислений и перечислений этих налогов в бюджет.

Критерии, используемые аудитором в оценке доказательств при проведении проверки вышеперечисленных налогов и обязательств перед бюджетом, следующие:

- требования Налогового кодекса РФ;
- требования международных стандартов аудита (МСА).

Проверка правильности определения чистой прибыли

Раскрывается информация по каждому виду реализованных товаров, работ, услуг.

По данным бухгалтерского учета указывается кредитовый оборот по счету 90/1 по данному виду деятельности за минусом дебетового оборота по счетам 90/3 «НДС», 90/4 «Акцизы».

По данным бухгалтерского учета указывается кредитовый оборот по счету 91/1 «Прочие доходы» по операциям продажи материалов, за минусом начисленных НДС, акцизов.

По данным бухгалтерского учета указывается кредитовый оборот по счету 91/1 «Прочие доходы» по операциям реализации объектов незавершенного строительства, за минусом начисленных НДС, акцизов.

По данным бухгалтерского учета указывается кредитовый оборот по счету 91/1 «Прочие доходы» по операциям реализации прочих ТМЦ, за минусом начисленных НДС, акцизов. По данным бухгалтерского учета указывается кредитовый оборот по счету 91/1 «Прочие доходы» по операциям продажи объектов основных средств, за минусом начисленных НДС, акцизов.

5 Проверка расчетов с бюджетом по видам налогов и внебюджетных фондов

При проведении проверки расчетов предприятий с бюджетом и внебюджетными фондами главное это подтверждение правильности расчетов, полноты и своевременности перечисления в бюджет и внебюджетные фонды налогов, сборов и платежей.

В ходе аудиторской проверки аудиторы должны проверить:

- правильность исчисления налогооблагаемой базы;
- правильность применения налоговых ставок;
- правомерность применения льгот при расчете и уплате налогов;

- правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей;

- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 68,69;

- правильность составления налоговой отчетности.

Приступая к проверке расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами, аудиторы должны пользоваться нормативными документами, с учетом всех внесенных в них изменений и дополнений.

В самом начале целесообразно выяснить, по каким налогам и платежам предприятие ведет расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами. Так, для учета расчетов с бюджетом в бухгалтерском учете используется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- расчеты по налогу на прибыль;
- расчеты по НДС;
- расчеты по налогу на доходы физических лиц;
- расчеты по налогу на имущество и другие.

На первом этапе, следует ознакомиться с результатами предыдущих аудиторских и налоговых проверок предприятия. Это позволит выяснить характер ошибок, если такие были допущены в учете в предыдущем налоговом отчетном периоде, и наметить объекты для углубленного контроля.

Выясняя правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей, аудиторы изучают записи в учетных регистрах по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Аналитический учет организуется по каждому налогу и сбору на соответствующих субсчетах указанных счетов. Особое внимание должно быть уделено установлению правильности отнесения налогов на соответствующие источники их уплаты (за счет выручки,

себестоимости, валовой прибыли или прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения, заработной платы персонала).

В процессе подтверждения правильности исчисления отдельных налогов аудиторы выполняют расчет налогооблагаемой базы и сравнивают полученные показатели с данными предприятия. Правильность применения на предприятии ставок по различным налогам и сборам устанавливается аудитором путем сравнения фактических ставок с их значениями, регламентированными нормативными документами для соответствующих условий (виды деятельности, группы продукции и товаров, льготы и т.д.)

При осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов аудиторам необходимо проверить правильность применения цен по сделкам. В соответствии с Налоговым кодексом РФ для целей налогообложения принимается цена товаров (работ, услуг), указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Однако, при отклонении цен более 20 % от рыночной цены идентичных товаров (работ, услуг) аудитор должен рекомендовать руководству предприятия доначислить налог на прибыль и пени.

Важное значение придается и проверке учета доходов от операционных, внереализационных и чрезвычайных операций, которые подлежат включению в налогооблагаемую базу преимущественно по моменту их начисления (признания), независимо от поступления денежных средств. Расходы же по этим операциям учитываются для целей налогообложения, как правило, при условии фактической оплаты.

Оценивая правильность составления налоговой отчетности, аудиторы проверяют наличие в ней всех установленных форм, полноту их заполнения, производят перерасчет отдельных показателей, осуществляют взаимную сверку показателей, отраженных в регистрах бухгалтерского учета и в формах отчетности. Кроме того, аудитор должен установить соответствие данных аналитического учета по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69

«Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» данным синтетического учета в Главной книге и показателям налоговой отчетности.

В ходе проверки аудитор расчетов на прибыль применяет следующие процедуры:

- сопоставление остатка по счету учета налога на прибыль с данными Главной книги;

- подготовку расчета по остаткам задолженности по налогу на прибыль и выверку счетов;

- анализ расчета налога на прибыль, сделанного клиентом, и все значительных расхождений между фактической и расчетной суммами налога на прибыль;

- обсуждение с клиентом факторов, влияющих на расчет налога;

- перерасчет и проверку правильности подсчетов по данным налогового учета;

- сверку авансов по налогу на прибыль по предварительной и окончательной сумме налога.

В ходе аудита расчетов по социальному страхованию и обеспечению аудитор проверяет своевременность отчислений и уплаты взносов в Фонд социального страхования, в Фонд медицинского страхования, в Пенсионный Фонд, представляющих собой единый социальный налог. Аудит предполагает проверку расчетов сумм отчислений и их налогооблагаемую базу, правомерность ее формирования из различных уплачиваемых работникам сумм - для проверки используются данные счетов 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

6 Типичные ошибки

Типичными ошибками, которые выявляются в ходе проверки расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами являются следующие:

- неверное исчисление налоговой базы по отдельным налогам;
- неправомерное отражение налоговых вычетов по НДС;
- ненадлежащее ведение учета (искажение выручки от реализации, издержек);
- неправильное определение налоговых льгот;
- несоответствие данных аналитического учета по отдельным налогам данным синтетического учета и показателям отчетности;
- нарушение сроков платежей по налогам;
- неправильное использование принципов бухгалтерского учета, законодательных актов и инструкций при расчете налогов;
- применение неверной ставки налога;
- неточный учет пеней и штрафов;
- искажение или сокрытие данных, представляемых налоговым органам;
- неправильная классификация или расчет доходов, учитываемых при налогообложении в качестве освобожденных от налогообложения, при определении задолженности бюджету;
- проведение в учете фиктивных сделок между материнскими и дочерними структурами для получения льгот по налогообложению.

Контрольные вопросы

1. Понятие существенности в налоговом аудите.
2. Методы определения уровня существенности.
3. Аудиторский риск в налоговом аудите.
4. Этапы аудиторской проверки по видам налогов.
5. Типичные ошибки
6. Основные этапы аудиторской проверки.
7. Этапы планирования аудита
8. Методы оценки аудиторского риска.

Литература: 19, 24, 25, 28, 32.

Темы рефератов для самостоятельной работы студентов

1. Взаимосвязь между уровнем существенности и аудиторским риском
2. Аудиторский риск.
3. Планирование аудиторской деятельности.
4. Организация аудиторской проверки.

Тестовые задания

№	Вопрос	Варианты ответов
1	По методу проведения аудиторская проверка не может быть:	А. сплошной; Б. выборочной; В. комбинированной; Г. сводной Д. документальной; Е. фактической.
2	Аудит валютных операций проводится:	А. Методом сплошной проверки Б. Методом выборочной проверки В. Смешанным методом
3	Аудит хозяйственных операций проводится:	А. Методом сплошной проверки Б. Методом выборочной проверки В. Смешанным методом
4.	Какой вид проверки не требует инвентаризации?	А. Камеральная Б. Фактическая В. Смешанная
5	Информация, полученная аудитором при проведении аудита, называется:	А. Аудиторскими данными Б. Аудиторскими доказательствами В. Аудиторскими выводами
6	Какая процедура не является процедурой проверки по существу?	А. инспектирование, Б. наблюдение, В. запрос, Г. исследование Д. подтверждение, Е. пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица), Ж. аналитические процедуры.
7	Каково число типичных ошибок?	А. 11 Б. 12 В. 13 Г. 14

Тема 5 Аудит НДС

- 1 НДС: Общие положения, налогоплательщики, ставки, порядок исчисления
- 2 Ответственность плательщиков
- 3 Аудит НДС

1 НДС: Общие положения, налогоплательщики, ставки, порядок исчисления

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой форму изъятия в бюджет части стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения. Добавленная стоимость - это разница между стоимостью реализованной продукции (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

В России НДС был введен с 1 января 1992 года и фактически заменил действовавшие ранее налог с оборота и налог с продаж. НДС является косвенным налогом - он включается в цену товара и оплачивается конечным потребителем. По существу это налог не на предприятие, а на потребителя. Предприятия выступают лишь в роли сборщика налога.

В налоговой системе России НДС занимает одно из ведущих мест по объему налоговых поступлений. Механизм функционирования этого налога в России близок к порядку, действующему в большинстве европейских стран: налог взимается каждый раз, когда совершается акт купли-продажи, до тех пор, пока продукция (работы, услуги) не дойдет до своего конечного потребителя.

Плательщиками НДС являются предприятия и организации, имеющие в соответствии с законодательством РФ статус юридических лиц, полные товарищества, индивидуальные (семейные) частные предприятия и другие обособленные подразделения предприятий, самостоятельно реализующие товары (работы, услуги), находящиеся на общей системе налогообложения.

В облагаемый оборот включается стоимость проданной продукции (выручка от продаж), исчисленная без включения в нее налога на добавленную

стоимость, а также обороты: внутри предприятия для нужд собственного производства; по продаже товаров (работ, услуг) без оплаты стоимости в обмен на другие товары (работы, услуги); по передаче безвозмездно или с частичной оплатой товаров (работ, услуг) другим предприятиям или физическим лицам; по продаже предметов залога.

НДС определяется установленным процентом от облагаемого оборота. По товарам, с которых взимаются акцизы, в облагаемый оборот включается и сумма акцизов. При реализации работ объектом налогообложения являются объемы выполненных строительно-монтажных работ, научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических, проектно-изыскательских и других работ.

При продаже услуг объектом налогообложения является выручка, полученная от оказания: услуг пассажирского и грузового транспорта, включая транспортировку (передачу) газа, нефти, нефтепродуктов, электрической и тепловой энергии, услуг по погрузке, разгрузке, перегрузке товаров, хранению; услуг по сдаче в аренду имущества и объектов недвижимости, в том числе по лизингу; посреднических услуг; услуг связи, бытовых, жилищно-коммунальных услуг; услуг физической культуры и спорта; услуг по выполнению заказов предприятиями торговли; рекламных услуг; инновационных услуг, услуг по обработке данных и информационному обеспечению; других платных услуг, кроме сдачи в аренду земли.

Предприятия, приобретая материалы по ценам, в которые входит НДС, во внутреннем учете разделяют уплаченные суммы на две части, одна из которых представляет собой сумму НДС по приобретенным и оплаченным материалам (НДС мат.), а другая - стоимость непосредственно материалов (М), включаемую в издержки производства и обращения.

Реализуя свои товары (работы, услуги), предприятия включают их в стоимость НДС, определенный процентом от облагаемого оборота (выручки от реализации). В результате полученная предприятием выручка содержит и налог

на добавленную стоимость по проданной продукции - так называемый «НДС начисленный» (НДС нач.).

Сумма налога, подлежащая взносу в бюджет (к уплате) - так называемый «НДС уплаченный» (НДС упл.) - определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары, работы или услуги, и суммами налога по материальным ресурсам, стоимость которых фактически отнесена (списана) на издержки производства и обращения, то есть:

$$\text{НДС упл.} = \text{НДС нач.} - \text{НДС мат.}$$

Таким образом, при продаже товара, предприятия компенсируют свои затраты в связи с этим налогом (НДС мат. и добавляют налог на вновь созданную на самих предприятиях стоимость (НДС упл.)). Эта часть налога на добавленную стоимость, включаемая в продажную цену, и перечисляется государству (после оплаты продукции потребителем).

Соответственно, вся тяжесть налога ложится на того, кто находится последним в этой технологической цепочке, то есть на конечного потребителя.

При приобретении предприятиями основных средств и нематериальных активов в цену приобретения включается и налог на добавленную стоимость. Так как предприятия являются только сборщиками налога, то должен быть и механизм возмещения НДС, уплаченного при приобретении этих средств. В настоящее время действует следующий порядок. Суммы НДС, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов, вычитаются в полном объеме из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет в момент принятия на учет основных средств и нематериальных активов. При оформлении расчетных документов сумма НДС в обязательном порядке должна выделяться отдельной строкой. Расчетные документы, в которых она не выделена (или не сделана пометка «без НДС»), учреждениями банка к исполнению приниматься не должны.

К *преимуществам* НДС относятся механизм его взимания (при каждом акте купли-продажи), обеспечивающий немедленное поступление налога в бюджет. Кроме того, как всякому косвенному налогу ему присуща высокая налоговая дисциплина, что приводит к меньшим экономическим нарушениям.

Наряду с этим налогу присущи и некоторые *негативные стороны*. При отсутствии на рынке достаточной товарной массы, когда не развита конкуренция производителей и расстроено финансовое хозяйство страны, данный налог усиливает инфляцию, приводя к дополнительному повышению розничных цен.

Плательщиками налога на добавленную стоимость являются:

а) организации независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности, имеющие согласно законодательству Российской Федерации статус юридических лиц (государственные и муниципальные предприятия; хозяйственные товарищества и общества; учреждения; другие виды организаций), осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность;

б) предприятия с иностранными инвестициями, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность;

в) индивидуальные (семейные) частные предприятия, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность;

г) филиалы, отделения и другие обособленные подразделения организаций (предприятий), находящиеся на территории Российской Федерации, самостоятельно реализующие товары (работы, услуги);

д) международные объединения и иностранные юридические лица, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность на территории Российской Федерации;

Объектами налогообложения являются:

а) обороты по реализации на территории Российской Федерации товаров, выполненных работ и оказанных услуг;

б) товары, ввозимые на территорию Российской Федерации в соответствии с таможенными режимами, установленными таможенным законодательством Российской Федерации.

При продаже товаров объектом налогообложения являются обороты по реализации всех товаров, как собственного производства, так и приобретенных на стороне.

Ставка налога на добавленную стоимость устанавливается в следующих размерах:

а) 10 процентов — по продовольственным товарам (за исключением подакцизных) по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, и товарам для детей по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации. При реализации для промышленной переработки и промышленного потребления указанных продовольственных товаров (за исключением подакцизных) также применяется ставка налога в размере 10 процентов.

10 процентов — по зерну, сахару-сырцу; рыбной муке, рыбе и морепродуктам, реализуемым для использования в технических целях, кормопроизводства и производства лекарственных препаратов;

б) 18 процентов — по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные продовольственные товары.

Примечание: При продаже товаров (работ, услуг) по ценам и тарифам, включающим в себя налог на добавленную стоимость, по ставкам 18 процентов или 10 процентов применяются расчетные ставки, соответственно 18\118 процента и 10\110 процента.

Продажа товаров (работ, услуг) производится:

а) по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость;

б) по государственным регулируемым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;

в) по государственным регулируемым ценам и тарифам, включающим в себя НДС;

Сумма НДС выделяется отдельной строкой:

— в расчетных документах (поручениях, требованиях-поручениях, требованиях), реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, приходных кассовых ордерах;

— в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, актах выполненных работ и др.), на основании которых производятся расчеты при бартерных сделках, предварительной оплате (авансах), расчетах с использованием векселей и зачете взаимных требований.

При отгрузке товаров, оказании услуг, выполнении работ, не облагаемых налогом, расчетные документы, реестры, приходные кассовые ордера и первичные учетные документы выписываются без выделения сумм налога, и на них делается надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

Расчетные документы и реестры, в которых не выделена сумма налога, банками не должны приниматься к исполнению.

В случае частичного акцепта требования (требования-поручения), в котором был выделен налог, соответственно уменьшаются суммы, причитающиеся поставщику. В заявлении об отказе от акцепта (в телеграмме) покупатель из состава общей суммы, от оплаты которой он отказывается, обязан выделить сумму налога, приходящуюся на сумму отказа.

Налог на добавленную стоимость уплачивается ежеквартально, исходя из фактических оборотов по продаже товаров (работ, услуг) за истекший квартал, в срок не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

2 Ответственность плательщиков

Ответственность за правильность и своевременность уплаты налога в бюджет возлагается на плательщиков и их должностных лиц.

Контроль за полнотой, правильностью и своевременностью внесения налога осуществляется налоговыми органами в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налогоплательщик имеет право самостоятельно до проверки налоговых органов внести исправления в ранее представленные налоговые расчеты (декларации).

По суммам налога, дополнительно подлежащим уплате в бюджет налогоплательщик представляет в соответствующие налоговые инспекции дополнительные налоговые расчеты (декларации) отдельно. В этих налоговых расчетах (декларациях) по соответствующим строкам указывается только сумма выявленной разницы, по сравнению с ранее представленными расчетами.

С 01 января 2015 г. принята новая форма «Декларации по НДС», в которой указывается каждая запись из книги покупок и книги продаж, что облегчает контроль за правильностью исчисленного к платежу в бюджет НДС.

3 Аудит НДС по существу

Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость проводится с целью выражения мнения аудитора о правильности порядка исчисления и уплаты рассматриваемого налога согласно требованиям действующего законодательства. Аудиторская проверка НДС включает следующие процедуры:

- анализ налоговых деклараций за предыдущие периоды, выявление вопросов, по которым имелись замечания, и выполнение рекомендаций по этим вопросам;

- сравнение остатков по счетам НДС за текущий период с остатками за предыдущий периоды и анализ значительных или необычных отклонений;

- сравнение фактических ставок за текущий период и анализ значительных или необычных отклонений;

- анализ уплаты платежей в бюджет за отчетный период;
- проверка правомерности применения налоговых вычетов по НДС;
- проверка правомерности и правильности применения льгот по НДС.

При проверке правильности полученного НДС, включаемого в стоимость реализуемых товаров, работ и услуг, и соответствия задолженности по НДС перед бюджетом аудитор должен:

- выверить остатки по Главной книге;
- составить сводную ведомость и проанализировать данные счета расчетов по НДС;
- выверить данные по декларациям, представленным в налоговые органы;
- проанализировать правильность применения ставок налога;
- пересчитать задолженность по НДС за отчетный период;
- проанализировать правильность применения льгот по НДС в соответствии с законодательными актами;
- определить периодичность уплаты НДС;
- провести выборочную проверку правильности составления документации и расчетов по налогу путем сравнения с данными банковских выписок во избежание пеней и штрафов.

Особое внимание аудитор должен уделить правомерности применения налоговых вычетов по НДС. Выполнение работ по аудиту налоговых вычетов может быть разделено на два этапа. На первом этапе производится предварительная оценка существующей в организации системы исчисления НДС. На втором этапе осуществляется проверка правильности учета НДС по приобретенным ценностям, работам, услугам и правомерности налоговых вычетов.

Предварительная оценка заключается в анализе элементов системы налогообложения и определения факторов, влияющих на налоговые показатели. Аудитор выясняет:

- как определен порядок исчисления НДС в учетной политике в целях налогообложения;

- как организована работа по исчислению НДС;

- каков порядок подготовки, оборота и хранения документов налогового учета и налоговой отчетности, отражения облагаемых оборотов в регистрах бухгалтерской и налоговой учета, каким образом происходит обобщение этих данных и как определяется налоговая база;

- при проведении каких операций наиболее велик риск возникновения ошибок;

- ведется ли отдельный учет и какова его методика;

- осуществляется ли операции, освобождаемые от налогообложения;

- представлены ли в налоговые органы соответствующие документы, подтверждающие право организации на освобождение согласно ст 145 НК РФ или применение налоговых вычетов;

- производится ли сверка статей налоговых деклараций с данными налогового регистра и данными синтетического учета (книгой покупок и журналом учета полученных счетов-фактур) должностными лицами (главным бухгалтером или заместителем главного бухгалтера, начальником отдела) в конце налогового периода

При проведении аудита расчетов необходимо:

- проанализировать порядок ведения синтетического и аналитического учета расчетов по налогу;

- провести оценку правильности формирования налоговой базы согласно нормам действующего законодательства, в частности, определить правильность определения сумм, не подлежащих налогообложению по налогу на добавленную стоимость;

- проверить правильность формирования элементов НДС по видам расчетов между хозяйствующими субъектами, договорам гражданско-правового характера, видам деятельности и хозяйственных операций;

- установить правильность отражения расчетов по НДС на счетах и в регистрах бухгалтерского учета; сформулировать выводы о правильности исчисления и уплаты НДС в целом за налоговый период, достоверности налоговой отчетности и статей бухгалтерской отчетности по НДС;

- провести оценку отражения налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;

- провести оценку полноты и своевременности уплаты в бюджет налога.

Аудит правильности исчисления рассматриваемого налога проводится в 3 этапа:

1. Ознакомительный.

На данном этапе рассматриваются такие факторы, как существующие объекты налогообложения, соответствие применяемого организацией порядка налогообложения нормам действующего законодательства, уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений.

На данном этапе проводится:

- оценка систем бухгалтерского и налогового учета;
- оценка аудиторских рисков;
- расчет уровня существенности;
- определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели;
- анализ правовых актов, регулирующих социально-трудовые отношения;
- анализ организации документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов.

2. Основной.

На данном этапе рассматриваются такие факторы, как существующие объекты налогообложения, соответствие применяемого организацией порядка налогообложения нормам действующего законодательства, уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений.

Состав включаемых в программу аудита процедур по существу, направленных на получение аудиторских доказательств достоверности

бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, как известно, определяется особенностями проверяемых операций, предпосылками подготовки (критериями достоверности) бухгалтерской отчетности, планируемыми уровнями существенности и аудиторского риска, методами аудиторской деятельности, доступной аудитору информацией. Для аудита расчетов с бюджетом по НДС используются главным образом приемы проверки соблюдения нормативных актов при формировании элементов налогообложения, приемы прослеживания и подтверждения, а также синтаксического (формального) контроля заполнения документов, связанных с исчислением и уплатой НДС.

Рассмотрим подробнее процедуры аудита НДС при использовании различных форм расчетов и некоторых договорных отношений между хозяйствующими субъектами, а также порядок проверки исчисления и уплаты НДС, отражения расчетов по НДС в учете и отчетности. Например:

а) Оплата, частичная оплата в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) передачи имущественных прав предусматривает выполнение следующих процедур:

- проверка момента определения налоговой базы НДС и момента ее определения с учетом полученных экспортерами платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);

- проверка обоснования освобождения от НДС платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев;

- проверка налоговой базы НДС с учетом платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) на территории Российской Федерации;

- проверка вычетов НДС при платежах в счет предстоящих поставок товара, выполнения работ, оказания услуг на территории РФ;

- проверка заполнения и регистрации счетов-фактур по перечисленным и полученным предварительным платежам и при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) в счет предварительных платежей.

б) Расчеты с использованием ценных бумаг

- проверка налоговых вычетов покупателя при оплате товаров (работ, услуг) путем передачи векселя (собственного или полученного в обмен на собственный);

- проверка налоговой базы продавца при оплате товаров (работ, услуг) при использовании векселя;

- проверка налоговой базы при получении процента (дисконта) по облигациям и векселям в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) в части, превышающей ставку рефинансирования Банка России в периодах, за которые производится расчет процентов;

- проверка регистрации счетов-фактур получателем процента по векселю в книге продаж;

- проверка регистрации документов строгой отчетности в книге продаж.

в) Натуральная оплата труда

- проверка налоговой базы НДС при натуральной оплате труда.

д) Новация долга, отступное

- проверка налоговой базы НДС при новации долга, отступном.

Для аудита исчисления и уплаты НДС, оформления налоговой отчетности используются процедуры:

- проверка, прослеживание и пересчет налоговой базы НДС по объектам налогообложения и по применяемым ставкам;

- проверка правильности применения ставок;

- проверка правильности определения сумм восстановленного налога;

- проверка правильности исчисления сумм, подлежащих уплате в бюджет;

- проверка порядка и сроков предоставления налоговых деклараций и др.

3. Заключительный этап предусматривает:

- анализ выполнения программы аудита;
- классификацию выявленных ошибок и нарушений;
- обобщение результатов проверки;
- оформление результатов налогового аудита по НДС.

Все процедуры проводятся с применением определенных тестов, утвержденных внутрифирменными стандартами аудиторской организации.

Каждый тест включает:

- предмет тестирования;
- вывод о соответствии действующему законодательству;
- замечания с конкретными примерами;
- рекомендации по исправлению.

Приведенная систематизация процедур налогового аудита предполагает разработку комплексного информационно-методического обеспечения аудита расчетов по НДС для каждого конкретного предприятия.

Контрольные вопросы

- 1 Что такое НДС и каков механизм его исчисления
- 2 Как исчисляется налоговая база НДС
- 3 Как возмещается НДС для предприятия
- 4 Как исчисляется сумма НДС
- 5 Ответственность плательщиков НДС
- 6 Цель проведения аудита НДС
- 7 Этапы исчисления НДС
- 8 Аудит НДС

Литература: 1, 2, 12, 27, 28, 30.

Темы рефератов для самостоятельной работы студентов

- 1 Аудит НДС
- 2 НДС в системе налогового контроля
- 3 Организация НДС в системе налогового аудита
- 4 Расчеты с бюджетом по НДС: сущность, цели, задачи.

Тестовые задания

№	Вопрос	Вариант ответов
1	В России НДС был введен:	А. с 1 января 1991 года Б. с 1 января 1992 года В. с 1 января 1993 года Г. с 1 января 1994 года
2	Что включается в облагаемый НДС оборот?	
3	НДС определяется:	А. установленным процентом от облагаемого оборота. Б. установленным процентом от ежегодной прибыли В. установленным процентом от облагаемого оборота + сумма акцизов (при их наличии) Г. установленным процентом от облагаемого оборота минус сумма акцизов (при их наличии)
4	Верна ли данная формула НДС упл. = НДС нач. - НДС мат.?	А. Да Б. Нет
5	На кого ложится вся тяжесть НДС?	А. На производителя. Б. На продавца. В. На посредника. Г. На конечного пользователя.
6	Механизм взимания НДС относится:	А. К его преимуществам. Б. К его недостаткам.
7	Что такое НДС начисленный?	А. Налог на добавленную стоимость по проданной продукции Б. Налог на добавленную стоимость, зависящий от общего оборота. В. Налог на добавленную стоимость от прибыли Г. Федеральный налог на добавленную стоимость по реализованной продукции.
8	Налог на добавленную стоимость:	А. Усиливает инфляцию. Б. Уменьшает инфляцию. В. Не влияет на уровень инфляции.
9	Объектами налогообложения при данном виде налога не являются:	А. обороты по реализации на территории Российской Федерации товаров, выполненных работ и оказанных услуг; Б. товары, ввозимые на территорию Российской Федерации в соответствии с таможенными режимами, установленными таможенным законодательством Российской Федерации. В. товары, вывозимые с территории Российской Федерации в соответствии с таможенными режимами, установленными таможенным законодательством Российской Федерации.
10	Аудиторская проверка НДС не включает следующую процедуру	А. Анализ налоговых деклараций за предыдущие периоды, выявление вопросов, по которым имелись замечания, и выполнение рекомендаций по этим вопросам; Б. Сравнение фактических ставок за текущий период и

		анализ значительных или необычных отклонений; В. Анализ уплаты платежей в бюджет за последний месяц; Г. Проверка правомерности и правильности применения льгот по НДС.
11	Особое внимание аудитор должен уделить:	А. Правомерности применения налоговых вычетов. Б. Правомерности применения льгот. В. Проверке налоговой декларации. Г. Правильности расчетов.
12	Аудит правильности исчисления НДС проводится в:	А. 2 этапа Б. 3 этапа. В. 4 этапа Г. 5 этапов.
13	Что не включает в себя тест, применяемый аудитором?	А. предмет тестирования; Б. вывод о соответствии действующему законодательству; В. замечания с конкретными примерами; Г. рекомендации по исправлению. Д. включает все перечисленное.
14	Перечень товаров (работ, услуг), освобождаемых от НДС	А. Является единым на всей территории РФ Б. Может быть расширен субъектом РФ В. Может быть изменен нормативными актами ФЗ о налогах и сборах, но в строгом соответствии с Налоговым Кодексом РФ
15	Налоговая база НДС по товарам, с которых взимаются акцизы, определяется:	А. Без учета включенной суммы акциза. Б. С учетом суммы акциза и стоимости товара. В. При присвоении сделке статуса внешнеэкономической согласно правилам Таможенного кодекса РФ
16	НДС облагаются (выберите все правильные ответы)	А. Организация, продающая туристические путевки. Б. Физическое лицо-учредитель, безвозмездно передающий организации денежные средства В. Ломбард, реализующий заложенное имущество после истечения срока ссуды Г. гражданин Иванов, сдавший в аренду часть своего жилого дома на летний период. Д. Сельскохозяйственное предприятие, осуществляющее оплату труда своим работникам произведенной продукцией.
17	От уплаты НДС освобождены: (выберите все правильные ответы)	А. Государственное унитарное оборонное предприятие Б. филиал коммерческого банка В. Общественная организация инвалидов, осуществляющая уставную деятельность Г. Фермер, реализующий выращенную сельскохозяйственную продукцию. Д. Представительство иностранной фирмы в Москве, проводящее рекламную акцию. Е. Гражданин, занимающийся частным извозом (зарегистрирован как индивидуальный предприниматель) Ж. Представительство иностранной фирмы в Москве. З. Колхозница, сдающая молоко как продукцию личного подсобного хозяйства в колхоз.

Продолжение тестовых заданий

№	Вопрос	Вариант ответов
18	На расчетный счет торговой компании – плательщика НДС – поступило 236000 руб. в счет предстоящей поставки товаров, облагаемых налогом по ставке 18 процентов. Сумма НДС, которую бухгалтер должен начислить к уплате в бюджет с полученной предоплаты, составит:	А. 20000 руб., Б. 36000 руб., В. 424280 руб., Г. 72000 руб.
19	Основная ставка НДС составляет:	А. 15 % Б. 10 % В. 13 % Г. 18 %

Тема 6 Аудит расчетов по социальным налогам

- 1 Аудит расчетов с Пенсионным фондом
- 2 Аудит расчетов с Фондом социального страхования
- 3 Аудит расчетов с Фондом обязательного медицинского страхования

1 Аудит расчетов с Пенсионным фондом

Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФР) образован в целях обеспечения социального страхования. Он предназначен для выплаты государственных пенсий, оказания материальной помощи престарелым и нетрудоспособным гражданам и т.д. Для этого каждая организация и предприятие, а также индивидуальные предприниматели производят ежемесячно сверх оплаты труда отчисления в ПФР в соответствии с установленным в централизованном порядке тарифом страховых взносов.

Приступая к проверке данного раздела бухгалтерского учета, аудитор сначала устанавливает правильность определения налоговой базы. Таким

образом, налоговая база (для лиц, являющихся работодателями) будет определяться как сумма выплат и иных вознаграждений, начисляемых налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, а также по авторским договорам. Налоговая база для налогоплательщиков, не производящих выплаты физическим лицам (индивидуальные предприниматели, адвокаты имеет размер фиксированного платежа.

Кроме того, в связи с введением в действие ФЗ от 15.12.01г. №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» с 1 января 2002г. работодатели должны уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование. Т.е. часть налога, которую они уплачивали в ПФР в 2001г., теперь, согласно вышеуказанному закону, уплачивается в федеральный бюджет. Таким образом, страховой тариф разделен на две части. За счет первой части финансируется страховая, а за счет второй – накопительная часть трудовой пенсии. Размер каждой части зависит от возраста и пола работника.

Каждое предприятие, как плательщик взносов, должно быть зарегистрировано в местном отделении ПФР, куда оно и перечисляет страховые взносы. Поэтому на данном этапе аудитор целесообразно проверить соответствие сроков уплаты страховых взносов в ПФР действующему законодательству. На основании закона №167-ФЗ не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным, организация должна уплатить взносы в ПФР РФ в полном объеме.

В заключение аудита расчетов с ПФР аудитор проверяет правильность составления бухгалтерских проводок. Бухгалтерский учет расчетов с ПФР ведется на балансовом счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», к которому открывается субсчет 69.2 – «Расчеты по пенсионному обеспечению».

По кредиту счета 69.2 должны отражаться суммы отчислений в ПФР, а также суммы, полученные в случае превышения соответствующих расходов

над отчислениями. При этом записи производятся в корреспонденции со:

➤ счетами, на которых отражено начисление оплаты труда, - в части отчислений, производимых за счет организации (Дт 20, 23, 25, 26, 44 и др. Кт 69.2);

➤ счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - в части отчислений, производимых за счет работников предприятия (Дт 70 Кт 69.2);

➤ счетом 99 «Прибыли и убытки» - на сумму пеней за несвоевременный взнос платежей (Дт 99 Кт 69.2);

➤ счетом 51 «Расчетные счета» - на сумму, полученную в случаях превышения соответствующих расходов над платежами (Дт 51 Кт 69.2).

По дебету счета 69.2 должны отражаться перечисленные суммы платежей (Дт 69.2 Кт 51).

2 Аудит расчетов с Фондом социального страхования

Социальное страхование распространяется на все категории трудящихся независимо от места их работы и должности, является обязательным и осуществляется за счет взносов предприятий, которое должно зарегистрироваться в качестве страхователя в отраслевом или региональном отделении Фонда социального страхования РФ (ФСС РФ). Средства ФСС РФ расходуются на оплату больничных листов по болезни, беременности и родам, пособия на рождение ребенка, пособия по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет, пособия на погребение, на оплату путевок в санатории и дома отдыха и другие выплаты.

При проверке налоговой базы, определяемой при исчислении суммы страховых взносов в ФСС РФ, необходимо помнить, что она определяется аналогично определению налоговой базы при исчислении суммы страховых взносов в ПФР. Единственным дополнением будет исключение из налогооблагаемой базы любых вознаграждений, выплачиваемых физическим

лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам.

Кроме того, аудитору необходимо уделить внимание сумме налога, подлежащей перечислению в ФСС РФ, и сроков ее уплаты. При определении суммы, подлежащей перечислению, предприятие-налогоплательщик должен уменьшить ее на сумму произведенных расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством РФ, и, не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была начислена зарплата, отправить платежное поручение на оплату налога (страхового взноса).

В заключение аудита расчетов с ФСС РФ аудитор осуществляет проверку правильности составления бухгалтерских записей. Как известно, бухгалтерский учет расчетов с ФСС РФ ведется на балансовом счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», к которому открывается субсчет 69.1 – «Расчеты по социальному страхованию».

По кредиту счета 69.1 должны отражаться суммы отчислений в ФСС РФ, а также поступление частичной стоимости путевок и суммы, полученные в случае превышения соответствующих расходов над отчислениями. При этом записи производятся в корреспонденции со:

➤ счетами, на которых отражено начисление оплаты труда, - в части отчислений, производимых за счет организации (Дт 20, 23, 25, 26, 44 и др. Кт 69.1);

➤ счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - в части отчислений, производимых за счет работников предприятия (Дт 70 Кт 69.1);

➤ счетом 99 «Прибыли и убытки» - на сумму пеней за несвоевременный взнос платежей (Дт 99 Кт 69.1);

➤ счетом 51 «Расчетные счета» - на сумму, полученную в случаях превышения соответствующих расходов над платежами (Дт 51 Кт 69.1).

По дебету счета 69.1 должны отражаться заключение перечисленные

суммы платежей (Дт 69.1 Кт 51), а также суммы, выплачиваемые за счет платежей на социальное страхование (Дт 69.1 Кт 70).

3 Аудит расчетов с Фондом обязательного медицинского страхования

Обязательное медицинское страхование призвано обеспечить всем гражданам страны равные возможности в получении медицинской и лекарственной помощи. В этих целях все организации, независимо от форм собственности, а также индивидуальные предприниматели обязаны перечислять взносы в фонды обязательного медицинского страхования (ФФОМС РФ) в процентах от начисленной оплаты труда по всем основаниям.

Страховые взносы, направляемые предприятием в ФФОМС РФ составляют 5,1 % от начисленной оплаты труда работникам организации. Налоговая база, подлежащая аудиторской проверке и определяемая при исчислении суммы страховых взносов в ФФОМС РФ, определяется аналогично определению налоговой базы при исчислении суммы страховых взносов в ПФР и ФСС РФ.

При аудите расчетов с ФФОМС РФ аудиторам также следует проверить сроки, в течение которых данный налог должен быть перечислен, а именно: не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была начислена зарплата.

И, наконец, в заключение аудитор проверяет правильность составления бухгалтерских записей. Бухгалтерский учет расчетов с ФФОМС РФ ведется на балансовом счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», к которому открывается субсчет 69.3 – «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию». Корреспондирует счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» субсчет 3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» со:

➤ счетами, на которых отражено начисление оплаты труда, - в части

отчислений, производимых за счет организации (Дт 20, 23, 25, 26, 44 и др. Кт 69.3);

➤ счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - в части отчислений, производимых за счет работников предприятия (Дт 70 Кт 69.3);

➤ счетом 99 «Прибыли и убытки» - на сумму пеней за несвоевременный взнос платежей (Дт 99 Кт 69.3);

➤ счетом 51 «Расчетные счета» - на сумму, полученную в случаях превышения соответствующих расходов над платежами (Дт 51 Кт 69.3).

По дебету счета 69.3 должны отражаться перечисленные суммы платежей (Дт 69.3 Кт 51).

Контрольные вопросы

1 Оценка правомерности применения налоговых льгот по социальным налогам

2 Аудит платежей во внебюджетные фонды РФ

3 Взаимосвязь социальных налогов и других налогов (на выбор)

4 Назовите механизм исчисления налоговой базы и суммы платежей в ПФ РФ

5 Отражение в учете социальных налогов

6 Этапы проверки расчетов с внебюджетными фондами

Литература: 1, 2, 12, 24, 30, 33.

Темы рефератов для самостоятельной работы студентов

1 Аудит расчетов с внебюджетными фондами

2 Внебюджетные фонды в системе налогового и бухгалтерского контроля.

3 Современное состояние расчетов с внебюджетными фондами РФ

4 Расчеты с Пенсионным фондом РФ

5 Аудит расчетов с ФСС

6 Аудит расчетов с ФФОМС

Тестовые задания

№	Вопрос	Варианты ответов
1	Бухгалтерский учет расчетов с ПФР ведется на балансовом счете №	А. 68 Б. 69 В. 70 Г. 71
2	Завершите фразу: Налоговая база (для лиц, являющихся работодателями) будет определяться как сумма выплат и иных вознаграждений, начисляемых налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, а также...	А. По внебюджетным выплатам. Б. По авторским договорам. В. По выплатам совмстителю. Г. По больничным листам.
3	Завершите фразу: Налоговая база для налогоплательщиков, не производящих выплаты физическим лицам (индивидуальные предприниматели, адвокаты), будет определяться как сумма доходов от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности	А. За вычетом расходов, связанных с их извлечением. Б. За вычетом расходов на организацию бизнеса. В. Без каких либо вычетов.
4	В заключение аудита расчетов с ПФР аудитор проверяет:	А. Соответствие сроков уплаты страховых взносов в ПФР действующему законодательству Б. Правильность составления бухгалтерских проводок. В. Правильность уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Г. Правильность составления бухгалтерских записей.
5	Аудитор, проверяя расчеты с Фондом социального страхования должен отправить платежное поручение на оплату налога (страхового взноса):	А. Не позднее 30 числа того месяца, когда была начислена зарплата. Б. Не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была начислена зарплата В. Не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была начислена зарплата. Г. Не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была начислена зарплата

Продолжение тестовых заданий

№	Вопрос	Вариант ответов
6	Социальное страхование:	<p>А. Является обязательным и осуществляется за счет средств работника.</p> <p>Б. Является обязательным и осуществляется за счет взносов предприятий.</p> <p>В. Является добровольным и осуществляется за счет средств работника.</p> <p>Г. Является добровольным и осуществляется за счет взносов предприятий</p>
7	В заключение аудита расчетов с ФСС РФ аудитор проверяет:	<p>А. Соответствие сроков уплаты страховых взносов в ФСС действующему законодательству</p> <p>Б. Правильность составления бухгалтерских проводок.</p> <p>В. Правильность составления бухгалтерских записей.</p> <p>Г. Правильность уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование</p>
8	Медицинское страхование:	<p>А. Является обязательным и осуществляется за счет средств работника.</p> <p>Б. Является обязательным и осуществляется за счет взносов предприятий.</p> <p>В. Является добровольным и осуществляется за счет средств работника.</p> <p>Г. Является добровольным и осуществляется за счет взносов предприятий</p>
9	Компания выплатила работнику единовременную материальную помощь. Облагается ли эта сумма единым социальными налогами?	<p>А. не облагается в любом случае,</p> <p>Б. не облагается в пределах 4000 руб. в год включительно,</p> <p>В. не облагается, только если материальная помощь выдана для первоначального взноса на приобретение и (или) строительства жилья, а также на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на эти цели,</p> <p>Г. облагается в любом случае.</p>
10	Налогоплательщики-работодатели уплачивают ежемесячные авансовые платежи по расчетам с внебюджетными фондами:	<p>А. Нет</p> <p>Б. В срок, установленный для получения в банке средств на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 10 числа следующего месяца.</p> <p>В. Не позднее 15 числа каждого месяца</p> <p>Г. В срок, установленный для выдачи зарплаты и аванса</p>

Тема 7 Аудит НДФЛ

- 1 Характеристика рассматриваемого налога
- 2 Цель и задачи проверки
- 3 Порядок проведения налогового аудита налога на доходы физических лиц

1 Характеристика рассматриваемого налога

В соответствии со ст. 226 НК РФ все предприятия и организации, осуществляющие выплаты НДФЛ, обязаны исчислить, удержать и перечислить в бюджет сумму НДФЛ.

Таблица 1 – Основные характеристики НДФЛ

Элемент налога	Характеристика	Основание
Налогоплательщики	<p>1. Физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ,</p> <p>2. Физические лица, получающие доходы от источников в РФ и не являющиеся налоговыми резидентами РФ.</p> <p>Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения в РФ не прерывается на периоды выезда за границу на срок менее 6 месяцев для лечения или обучения.</p> <p>Независимо от фактического времени нахождения в РФ налоговыми резидентами признаются российские военнослужащие, сотрудники органов государственной власти и местного самоуправления, работающие за пределы РФ.</p>	Ст. 207 НК РФ
Объект налогообложения	<p>Доход, полученный налогоплательщиками:</p> <p>1. от источников в РФ или за пределами РФ - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ;</p> <p>2. от источников в РФ - для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.</p> <p>Ряд доходов не подлежит налогообложению НДФЛ.</p>	Ст. 208, 209, 217 НК РФ
Налоговая база	Налоговая база - все доходы налогоплательщика, полученные в денежной и в натуральной формах, и доходы в виде материальной выгоды.	Ст. 210-214 НК РФ

	<p>Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.</p> <p>Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, налоговая база - денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.</p> <p>Для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки, налоговая база - денежное выражение доходов, при этом налоговые вычеты не применяются.</p> <p>Налоговая база при получении доходов в натуральной форме</p> <p>Налоговая база при получении доходов в виде материальной выгоды</p> <p>Налоговая база по договорам страхования (в т.ч. по договорам обязательного пенсионного страхования)</p> <p>Налоговая база в отношении доходов от долевого участия в организации</p> <p>Налоговая база по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок</p>	
Налоговый период	Календарный год	Ст. 216 НК РФ
Налоговые вычеты	<p>Стандартные налоговые вычеты</p> <p>Социальные налоговые вычеты</p> <p>Имущественные налоговые вычеты</p> <p>Профессиональные налоговые вычеты</p>	Ст. 218-331 НК РФ
Налоговые ставки	13%, 35%, 30%	Ст. 224 НК РФ
Исчисление налога	Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, которые относятся к соответствующему налоговому периоду.	Ст. 225-228 НК РФ

Уплата налога и отчетность	<p>Налоговые агенты перечисляют суммы налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода или дня перечисления дохода на счет налогоплательщика в банке.</p> <p>Отдельные категории физических лиц уплачивают налог по месту учета налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом авансовые платежи уплачиваются такими налогоплательщиками на основании налоговых уведомлений..</p> <p>Налогоплательщики, получившие доходы, при выплате которых налоговыми агентами не была удержана сумма налога, уплачивают налог равными долями в два платежа: первый - не позднее 30 календарных дней с даты вручения налоговым органом налогового "уведомления" об уплате налога, второй - не позднее 30 календарных дней после первого срока уплаты.</p> <p>Налоговую декларацию в срок не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом представляют отдельные категории физических лиц физические лица в отношении отдельных видов доходов.</p>	Ст. 228 НК РФ
----------------------------	---	---------------

2 Цель и задачи проверки

Основными задачами проверки является:

1. Правильность формирования налоговой базы;
2. Правомерность применения налоговых льгот;
3. Правильность применения налоговых ставок;
4. Правильность расчета суммы налога, подлежащей уплате в бюджет;
5. Правильность заполнения форм отчетности по НДФЛ.

Целью проведения проверки НДФЛ является проверка правильности расчета налоговой базы, правомерности предоставления льгот, и полноты отражения в декларации сумм исчисленного и уплаченного налога

Перечень основных нормативных документов:

1. ГК РФ
2. НК РФ (гл. 23 часть 2)
3. Приказ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» от

30.10.2015 № ММВ-7-11/485@ Зарегистрировано в Минюсте России 25 ноября 2015 г. № 39848.

3 Порядок проведения налогового аудита налога на доходы физических лиц

Аудит НДФЛ проводится с целью выражения мнения аудитора о правильности порядка исчисления и уплаты рассматриваемого налога согласно требованиям действующего законодательства.

При проведении аудита НДФЛ необходимо:

- проанализировать порядок ведения синтетического и аналитического учета расчетов по налогу;
- провести оценку правильности формирования налоговой базы согласно нормам действующего законодательства:
- определить правильность определения сумм, не подлежащих налогообложению по налогу на доходы физических лиц провести оценку неправомерно исключенных выплат;
- провести оценку отражения налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- провести оценку полноты и своевременности уплаты в бюджет налога.

Процедура проведения проверки правильности исчисления НДФЛ включает в себя анализ следующих документов:

- ❖ бухгалтерского баланса;
- ❖ отчета о финансовых результатах;
- ❖ главной книги или оборотно-сальдовой ведомости;
- ❖ ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»;
- ❖ регистров бухгалтерского учета по счетам 70, 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»;
- ❖ налоговых деклараций;

- ❖ реестров по НДФЛ;
- ❖ ведомостей по начислению заработной платы;
- ❖ трудовых договоров;
- ❖ штатного расписания;
- ❖ кадровых приказов;
- ❖ приказов по отдельным видам начислений и удержаний;
- ❖ коллективного договора или положения о премировании;
- ❖ налоговых карточек;
- ❖ других документов, подтверждающих применение организацией налоговых льгот.

Аудит правильности исчисления налога на доходы физических лиц проводится в 3 этапа:

Ознакомительный.

На данном этапе рассматриваются такие факторы, как существующие объекты налогообложения, соответствие применяемого организацией порядка налогообложения нормам действующего законодательства, уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений.

На данном этапе проводится:

- оценка систем бухгалтерского и налогового учета;
- оценка аудиторских рисков;
- расчет уровня существенности;
- определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели;
- анализ правовых актов, регулирующих социально-трудовые отношения;
- анализ организации документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов.

Основной.

На данном этапе проводится углубленная проверка участков налогового учета, на которых выявлены ошибки, недостатки. В частности, проводится:

оценка правильности определения налогооблагаемой базы по НДФЛ по видам доходов:

- доходов, полученных от источников в РФ и за ее пределами РФ;
- доходов, полученных в натуральной форме;
- доходов, полученных в виде материальной выгоды;
- доходов, полученных по договорам страхования и негосударственного пенсионного обеспечения;
- доходов, полученных от долевого участия в организациях.
- проверка наличия документов, подтверждающих право применения налоговых вычетов, в том числе стандартных и профессиональных;
- проверка правильности определения налоговой базы с учетом налоговых вычетов;
- проверка правильности определения доходов, не подлежащих налогообложению;
- проверка правильности применения налоговых ставок;
- проверка налоговой отчетности;
- расчет налоговых последствий для общества в случаях некорректного применения норм налогового законодательства;
- разработка и представление рекомендаций об использовании организацией налоговых льгот и предложений по улучшению системы внутреннего контроля за правильностью исчисления налога.

Заключительный этап предусматривает:

- анализ выполнения программы аудита;
- классификацию выявленных ошибок и нарушений;
- обобщение результатов проверки;
- оформление результатов налогового аудита по НДФЛ.

Все процедуры проводятся с применением определенных тестов, утвержденных внутрифирменными стандартами аудиторской организации.

Каждый тест включает: предмет тестирования; вывод о соответствии действующему законодательству; замечания с конкретными примерами; рекомендации по исправлению.

Контрольные вопросы:

- 1 НДФЛ: цели, задачи, сроки уплаты
- 2 Аудит НДФЛ
- 3 Этапы проведения аудита НДФЛ
- 4 Цели и задачи проверки
- 5 Основные нормативные документы
- 6 Источники информации для проверки
- 7 Основные направления проверки
- 8 Проверка субъектов и объектов налогообложения
- 9 Проверка налоговой базы
- 10 Проверка налогового периода и вычетов

Литература: 1, 2, 12, 24, 26, 36.

Темы рефератов для самостоятельной работы студентов:

- 1 Значение Аудита НДФЛ как системы внутреннего контроля
- 2 Аудит НДФЛ
- 3 НДФЛ
- 4 Проверка начисления и уплаты НДФЛ

Тестовые задания

№	Вопрос	Варианты ответов
1	Расчетным периодом НДФЛ является:	А. Квартал. Б. Полугодие. В. Год.

2	К стандартным налоговым вычетам не относятся:	А. Социальные налоговые вычеты Б. Имущественные налоговые вычеты В. Профессиональные налоговые вычеты Г. Льготные вычеты
3	В отношении доходов, получаемых нерезидентами РФ установлена налоговая ставка:	А. 30 % Б. 35% В. 37% Г. 39%
4	Аудит НДФЛ проводится с целью проверки правильности расчета налоговой базы, правомерности предоставления льгот, и полноты отражения в декларации сумм исчисленного и уплаченного налога. Верно ли это утверждение?	А. Да Б. Нет
5	Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ:	А. Не менее 180 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Б. Не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. В. Не менее 183 календарных дней в течение 18 следующих подряд месяцев. Г. Не менее 180 календарных дней в течение 18 следующих подряд месяцев.
6	Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, налоговая база определена как:	А. - денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов. Б. - денежное выражение доходов. В. - денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму льгот.
7	Пронумеруйте этапы проведения аудита НДФЛ:	провести оценку правильности формирования налоговой базы согласно нормам действующего законодательства: (2) проанализировать порядок ведения синтетического и аналитического учета расчетов по налогу; (1) провести оценку полноты и своевременности уплаты в бюджет налога. (5) определить правильность определения сумм, не подлежащих налогообложению по налогу на доходы физических лиц провести оценку неправомерно исключенных выплат; (3) провести оценку отражения налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности(4)
8	Главный бухгалтер компании «Прибой» в период с 16 по 20 февраля 2015 года находилась в служебной командировке в Саратове. Согласно приказу	А. 520 руб., Б. 312 руб. В. 65 руб., Г. 0 руб.

	директора компании, работникам бухгалтерии суточные при командировках по территории России выплачиваются в повышенном размере – 800 руб. сутки. Какую сумму НДФЛ должна будет удержать компания с выплаченных главному бухгалтеру суточных (полагаем, что прав на налоговые вычеты у главного бухгалтера нет)	
9	Доходы, получаемые в натуральной форме учитываются в составе совокупного	А. Реализации сторонним организациям. Б. рыночной, согласно ст. 40 НК РФ В. Не ниже цены реализации сторонним организациям.
10	Налоговый вычет на одного ребенка	А. 1600 руб. Б. 1400 руб. В. 1300 руб.
11	Налоговый вычет расходов на содержание ребенка у налогоплательщиков предоставляется на каждого ребенка в возрасте до:	А. 18 лет Б. 24 лет В. 18 лет, а также на учащегося, дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.
12	Вычеты из совокупного дохода сумм расходов на содержание детей, студентов и учащихся дневной формы обучения осуществляются, не зависимо от того, имеют ли они самостоятельные источники доходов	А. Да Б. Нет В. Но если они проживают с родителями Г. да, а также проживают они с родителями или нет.
13	Налоговая ставка в размере 35% установлена в отношении доходов:	А. Доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися резидентами РФ Б. Выигрыши, выплачиваемые организаторами конкурсов в рекламных целях. В. Дивиденды
14	Физические лица, не занимающиеся профессиональной предпринимательской деятельностью, ведут учет полученных доходов:	А. По произвольной форме с указанием места. Даты выплаты и вида дохода. Б. по произвольной форме, но согласованной с налоговым органом. В. Учет не осуществляют
15	Если по каждому виду полученных налогоплательщиком доходов установлены различные ставки, налоговая база определяется	А. по максимальной ставке Б. по каждому виду доходов отдельно.
16	Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не был использован полностью, его остаток может быть перенесен	А. нет Б. Да. На последующие три периода В. Да, до полного его использования

	на последующие периоды?	
17	Общая сумма налога, подлежащая к уплате в бюджет физическим лицом, зарегистрированным в качестве предпринимателя без образования юридического лица, на основании декларации уплачивается до:	А. 15 июня года, следующего за отчетным. Б. 15 июля года, следующего за отчетным. В. 30 апреля года, следующего за отчетным, вместе с подачей декларации
18	Уменьшение налогооблагаемых доходов родителей на стандартный вычет студента, имеющего собственную семью:	А. не осуществляется, если он проживает отдельно от родителей. Б. осуществляется у каждого из родителей. В. Осуществляется у каждого из родителей, если его супруг (а) является тоже студентом

Тема 8 Аудит налога на прибыль

1 Налог на прибыль

2 Цель и задачи аудиторской проверки

3 Планирование аудиторской проверки

4 Аудит налога на прибыль

5 Аудит применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»

1 Налог на прибыль

Таблица 3 – Основные характеристики налога на прибыль

Элемент налога	Характеристика	Основание
Налогоплательщик	Российские организации; Иностранные организации, которые осуществляют деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получают доходы от источников в РФ.	Ст.246 НК РФ
Объект налогообложения	Прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибыль - это: для российских организаций - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов; для иностранных организаций, осуществляющих	Ст.247 НК РФ

	<p>деятельность в РФ через постоянные представительства, - полученные через представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных представительскими расходами;</p> <p>для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в РФ.</p> <p>Методы учета доходов и расходов: Метод начисления Кассовый метод</p>	
Налоговая база	<p>Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.</p> <p>Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала года.</p> <p>Если в отчетном (налоговом) периоде получен убыток в данном периоде налоговая база признается равной нулю. Убытки принимаются в целях налогообложения в особом порядке.</p> <p>Особенности определения налоговой базы: по доходам, полученным от долевого участия в других организациях налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств участников договора доверительного управления имуществом по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда) по доходам, полученным участниками договора простого товарищества при уступке (переуступке) права требования по операциям с ценными бумагами</p> <p>Налогоплательщики исчисляют налоговую базу на основе данных налогового учета.</p> <p>Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым Кодексом.</p> <p>Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения.</p> <p>Подтверждением данных налогового учета являются: первичные учетные документы (включая справку бухгалтера); аналитические регистры налогового учета; расчет налоговой базы.</p>	Ст.274, 313 НК РФ
Налоговый	Налоговым периодом признается календарный год.	Ст.285 НК

<p>период Отчетный период</p>	<p>Отчетные периоды: первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетные периоды для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи: месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.</p>	<p>РФ</p>
<p>Налоговые ставки</p>	<p>Налоговая ставка устанавливается в размере 20%, за исключением некоторых случаев, когда применяются иные ставки налога на прибыль. При этом: часть налога, исчисленная по ставке в размере 2,0% , зачисляется в федеральный бюджет; часть налога, исчисленная по ставке в размере 18,0%, зачисляется в бюджеты субъектов РФ.</p>	<p>Ст.248 НК РФ</p>
<p>Исчисление и уплата налога</p>	<p>Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. По итогам отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, рассчитанной нарастающим итогом. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа: в 1 квартале года = авансовый платеж, подлежащий уплате в последнем квартале предыдущего года. во 2 квартале года = $1/3$ * авансовый платеж за первый квартал в 3 квартале года = $1/3$ * (авансовый платеж по итогам полугодия - авансовый платеж по итогам первого квартала). в 4 квартале года = $1/3$ * (авансовый платеж по итогам девяти месяцев - авансовый платеж по итогам полугодия)</p>	<p>Ст.286, 287 НК</p>
<p>Отчетность</p>	<p>Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения налоговые декларации. По итогам отчетного периода не позднее 28 календарных дней со дня окончания отчетного периода представляются налоговые декларации упрощенной формы. Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации не позднее 28-го числа следующего месяца. Налоговые декларации по итогам года представляются не позднее 28 марта следующего года.</p>	<p>Ст.289 НК РФ</p>

2 Цель и задачи аудиторской проверки

Целью аудита формирования налогооблагаемой прибыли и расчетов с бюджетом по налогу на прибыль является подтверждение достоверности информации бухгалтерской и налоговой отчетности, которая является одним из главных критериев качества информации.

Цель аудита формирования налогооблагаемой прибыли и расчетов с бюджетом по налогу на прибыль достигается путем решения в ходе аудита следующих основополагающих задач по проверке:

- соблюдения действующего законодательства в части формирования налогооблагаемой прибыли и расчетов с бюджетом по налогу на прибыль;
- правильности оформления первичных документов, на основании которых начисляется налог на прибыль, определение необлагаемых налогами сумм, налоговых вычетов и льгот по налогу;
- ведения в установленном порядке учета доходов (расходов) и объектов налогообложения;
- правильности формирования налоговой базы, отсутствие неправомерно исключенных статей;
- правильности расчета сумм, подлежащих уплате в бюджет;
- правильности отражения задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль в учете и отчетности.
- наличия представления в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности, а также документов, необходимых для исчисления и уплаты налога на прибыль.
- полноты и своевременности уплаты экономическим субъектом в бюджет налога на прибыль.

Таблица 4 - Источники формирования отчетной информации по налогу на прибыль

Показатель отчетности	Форма отчетности	Источник информации
Прибыль, рассчитанная по правилам бухгалтерского учета	Отчет о финансовых результатах	Регистры бухгалтерского учета
Прибыль, рассчитанная по правилам налогового законодательства	Декларация по налогу на прибыль	Регистры налогового учета
Текущий расход по налогу на прибыль	Отчет о финансовых результатах Декларация по налогу на прибыль	Регистры налогового учета
Текущее обязательство по налогу на прибыль	Баланс, Декларация по налогу на прибыль	Регистры бухгалтерского учета
Отложенное налоговое обязательство	Баланс	Регистры налогового и бухгалтерского учета

Организация и методика проверки расчетов по налогу на прибыль и обязательств перед бюджетом на различных этапах аудита

Этапы аудиторской проверки налогов:

I этап - планирование аудита:

оценка аудиторского риска;

оценка допустимой ошибки (уровня существенности);

анализ учетной политики;

составление программы аудита по существу;

выбор аудиторских процедур.

II этап - проведение аудита по существу:

детальное тестирование;

аналитические процедуры;

сбор аудиторских доказательств;

оформление рабочих документов.

III этап - завершение аудита:

обобщение и оценка результатов аудита;

документальное оформление результатов аудита

3 Планирование аудиторской проверки

На этапе планирования аудитор разрабатывает как общую стратегию аудита, так и детальный подход к ожидаемому характеру, временным рамкам и объему работ по каждой из областей аудита.

Для успешного планирования аудита в области налога на прибыль и обязательств перед бюджетом аудитору необходимо:

- четко понимать цель, для которой будет использоваться информация, содержащаяся в рабочих документах аудитора (для аудиторского заключения в рамках общих результатов по аудиту финансовой отчетности или для составления отчета по специальному заданию);

- обладать знаниями о бизнесе аудируемого лица;

- дать оценку аудиторского риска и разработать процедуры необходимые для его снижения до минимально низкого уровня;

- определить ключевые по значимости области проверки;

- рассчитать уровень существенности и определить его взаимосвязь с аудиторским риском;

- составить детальную программу по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом, которая будет служить инструкцией для аудитора, а также средством внутреннего контроля за надлежащим выполнением работы.

В начале планирования аудиторской проверки нужно получить общее представление о специфике и масштабе деятельности экономического субъекта и системе его бухгалтерского учета. По итогам первоначального знакомства принимается решение о том, стоит или не стоит полагаться на систему внутреннего контроля экономического субъекта, подлежащего проверке.

Аудиторские процедуры, применяемые для получения доказательств, состоят из тестов средств контроля в отношении оценки организации и

эффективности функционирования систем учета и внутреннего контроля и процедур по проверке по существу.

Аудиторские процедуры при проверке по существу налога на прибыль и расчетов с бюджетом состоят из тестов на соответствие (детальных тестов) и аналитических процедур.

Тесты на соответствие имеют целью проверку соответствия содержащейся в документах информации установленным правилам, требованиям, нормативам; выявления в учетных документах ошибочных сумм, которые могут оказаться существенными.

Аналитические процедуры имеют целью изучения полученных в ходе аудита результатов и рассмотрения взаимосвязей отдельных показателей, формирующих базу по налогу на прибыль и задолженность перед бюджетом.

Методы проведения аудиторских процедур с целью получения достаточных и надлежащих по характеру аудиторских доказательств при проверке налога на прибыль состоят из:

- опроса персонала аудируемого лица;
- наблюдения;
- запроса и подтверждения;
- инспектирования первичных документов, учетных регистров, налоговых деклараций и другой документации;
- арифметических подсчетов;
- аналитических процедур.

Детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практического осуществления аудиторской проверки по налогу на прибыль, и приводится в программе проверки по существу. В программе также определяется объем аудиторских процедур и делается ссылка на рабочий документ, в котором будут собраны аудиторские доказательства и сделаны выводы по каждому элементу аудиторской проверки налога на прибыль.

Налогооблагаемая прибыль рассчитывается на основании четырех

составляющих:

- доходов от продажи товаров, продукции, работ, услуг;
- расходов, уменьшающих сумму доходов от продажи товаров, продукции, работ, услуг;
- прочих доходов;
- прочих расходов.

Прибыль определяется путем общего суммирования доходов и расходов по всем фактам хозяйственной деятельности (связанным как с продажей, так и прочей деятельностью организации), нарастающим итогом с начала года. Следовательно, в налоговом учете отпадает необходимость отдельного определения финансового результата по каждому виду деятельности (за исключением особых случаев типа реализации ценных бумаг, основных средств, НМА и др.). Принимая во внимание данное обстоятельство, можно утверждать, что убыток от проведения одной сделки может уменьшить прибыль по другой при условии, что такие факты хозяйственной деятельности облагаются налогом по одной ставке.

4 Аудиторская проверка налога на прибыль

В лекции сформулированы цели и задачи аудиторской проверки исчисления налога на прибыль, приведены перечень основных аудиторских процедур и виды возможных нарушений.

Целью аудита налога на прибыль является установление соответствия порядка исчисления налога на прибыль требованиям налогового законодательства.

Задачей аудита налога на прибыль является проверка:

- состояния синтетического и аналитического учета расчетов по налогу;
- формирования налоговой базы;

- определения доходов и расходов, не учитываемых при исчислении налоговой базы;
- отражения текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- отражения сумм отложенных налогов в бухгалтерской отчетности;
- классификации и раскрытия в финансовой отчетности с должной степенью детализации информации о расходах, текущих налоговых обязательствах, отложенных налоговых активах и обязательствах;
- полноты и своевременности уплаты налога на прибыль в бюджет.

Последовательность работ при проведении аудита налога на прибыль можно разделить на три этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

На каждом этапе должны быть выполнены определенные процедуры проверки, позволяющие достигнуть цели и решить задачи аудита налога на прибыль.

В процессе аудиторской проверки операций по налогу на прибыль необходимо руководствоваться нормами гл. 25 НК РФ (с изм. и доп.). Также в работе аудитора используются бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, положение об учетной политике организации для целей налогообложения, регистры бухгалтерского учета по субсчету «Расчеты по налогу на прибыль» к счету 68, налоговые декларации, первичные документы, подтверждающие доходы и расходы для целей налогообложения.

Ознакомительный этап

На данном этапе выполняются:

- оценка систем бухгалтерского и налогового учета;
- оценка аудиторских рисков;
- расчет уровня существенности;
- определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели;

- анализ организации документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов.

Выполнение процедур на данном этапе позволит выявить объекты налогообложения, установить степень соответствия применяемого организацией порядка налогообложения нормам действующего законодательства, оценить уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений.

Основной этап

На данном этапе проводится углубленная проверка участков налогового учета, в которых выявлены проблемные зоны с учетом значения уровня существенности. При этом:

- оценивается правильность определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль;
- проверяется налоговая отчетность организации;
- прогнозируются налоговые последствия для организации в случаях некорректного применения норм налогового законодательства.

Направления проверки и соответствующие процедуры приведены ниже.

Направления проверки:

Анализ положений и тестирование учетной политики на соответствие требованиям ст. 313 НК РФ. Аудитору необходимо проверить, соответствуют ли применяемые организацией методы учета учетной политике (списание материально-производственных запасов, приобретение товаров, применение пониженных норм амортизации, порядок формирования резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию).

С 2006 г. доходы для целей налогообложения доходов по видам определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы. Это означает, что аудитор должен не только проверить существование актов выполненных работ и товарно-транспортных накладных, но внимательно изучить условия

заключенных договоров и оценить дату возникновения дохода вне зависимости от того, были ли выставлены организацией акты или накладные. Аудитор должен проверить первичные документы, сверить их отражение в регистрах продажи бухгалтерского и налогового учета, применить аналитические процедуры.

Внимательно изучить структуру внереализационных доходов по видам:

- ✓ проверить порядок признания дохода от сдачи имущества в аренду в соответствии с условиями заключенных договоров, наличие актов передачи в аренду, порядок определения размера арендной платы, курсовые и суммовые разницы (порядок определения положительной курсовой и разницы суммовой разниц изложен в п. п. 11, 11.1 ст. 250 НК РФ);

- ✓ проверить решения суда, вступившее в силу, штрафы, пени признанные должником по хозяйственным договорам;

- ✓ процентный доход проценты, полученные по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам (особенности определения доходов банков в виде процентов устанавливаются ст. 290 НК РФ),

- ✓ по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам).

Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

С 2006 г. расширен перечень документов, с помощью которых организация может обосновать свои расходы. А именно: под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной

декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Установлен порядок формирования стоимости излишков, выявленных при инвентаризации, и стоимости имущества при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств (п. 2 ст. 254 НК РФ).

С 2006 г. введено право организации при осуществлении капитальных вложений в основные средства, а также при модернизации, достройке, дооборудовании, техническом перевооружении, частичной ликвидации основных средств единовременно признать в качестве расхода 10% их первоначальной стоимости (осуществленных расходов) на основании пп. 1.1 ст. 259 НК РФ.

Амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в арендованные основные средства в форме неотделимых улучшений (п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 258 НК РФ). Аудитор должен проверить суммы налогов и сборов начисленные, запросы и подтверждения, расчеты и в установленном порядке проверить документы, бухгалтерские записи.

С 2006 г. при реализации имущественных прав организациям дана возможность уменьшать доход на цену их приобретения сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией (пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ)

Заключительный этап

На данном этапе оформляются результаты аудита по налогу на прибыль, включая анализ выполнения программы аудита, классификацию выявленных ошибок и нарушений, обобщение результатов проверки.

Внутри каждого подраздела аудиторами проводится тестирование согласно утвержденным внутрифирменным стандартам аудиторской организации. Тест включает предмет тестирования, вывод о соответствии действующему законодательству, замечания с конкретными примерами, рекомендации по исправлению.

В результате проведения аудита налога на прибыль могут быть выявлены следующие основные виды нарушений:

- неправильное формирование налоговой базы;
- неправильное формирование налоговых льгот;
- нарушения порядка формирования налоговых вычетов;
- отсутствие или нарушение системы внутреннего контроля за правильностью исчисления налога на прибыль.

5 Аудит применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»

Целью налогового аудита применения ПБУ 18/02 является установление соответствия правильности применения ПБУ 18/02 требованиям налогового законодательства РФ.

В задачи налогового аудита входит оценка правильности следующих показателей отчетности аудируемого лица:

✓ формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль для организаций, признаваемых в установленном законодательством РФ порядке налогоплательщиками налога на прибыль;

✓ определения взаимосвязи показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету РФ, и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанной в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах.

Перед проведением данного аудита необходимо выяснить, какие организации имеют право не применять ПБУ 18/02. К ним относятся:

- кредитные и страховые организации;
- бюджетные учреждения;

- малые предприятия.

К малым предприятиям относятся фирмы, которые удовлетворяют критериям, содержащимся в положениях Федерального закона от 27 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (с изм. и доп.).

Последовательность работ при проведении аудита применения ПБУ 18/02 можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный, основной и заключительный. Причем на каждом этапе должны быть выполнены определенные процедуры проверки.

На ознакомительном этапе налогового аудита необходимо проверить правильность формирования условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, то есть налога на прибыль, исчисленного на основании бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде. Для этого необходимо сумму бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде, умножить на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

Прибыль для целей бухгалтерского и налогового учета отличается из-за несовпадения подходов к признанию доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Это приводит к возникновению разниц между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.

Аудитору следует проверить, были ли произведены на полученную сумму соответствующие записи в регистрах бухгалтерского учета:

Дебет 99 субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль»

Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

- при наличии бухгалтерской прибыли (условного расхода по налогу на прибыль);

Дебет 68 Кредит 99 субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль»

- при наличии бухгалтерского убытка (условного дохода по налогу на прибыль).

Затем аудитор должен проверить правильность формирования разниц между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком), которые образуются в результате различных правил учета доходов и расходов по правилам бухгалтерского и налогового учета.

На основном этапе налогового аудита следует провести углубленную проверку правильности формирования постоянных и временных разниц.

Напомним, что постоянные разницы - это доходы (расходы), которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли ни в текущем отчетном, ни в последующих отчетных периодах.

В бухгалтерском учете ограничения возможности признания расходов не предусмотрены - расходы признаются в сумме фактически произведенных затрат.

В налоговом учете существует ряд расходов, которые не учитываются при налогообложении (ст. 270 НК РФ). К ним относятся, например, материальная помощь, оказываемая сотрудникам, финансовая поддержка собственных общественных или социальных учреждений, расходы на проведение праздничных мероприятий, приобретение товаров (работ, услуг), несвязанных с производством.

Кроме того, есть расходы, которые нормируются в налоговом учете, а в бухгалтерском учете могут быть приняты без ограничения. Так, например, с 1 января 2006 г. расходы на рекламу могут быть учтены в размере, не превышающем 1% выручки; представительские расходы - в размере, не превышающем 4% расходов на оплату труда; расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата, могут учитываться в течение трех лет.

Постоянная разница возникает также в случае, если в налоговом учете формируются какие-либо резервы и по итогам отчетного периода суммы не использованных резервов включаются в состав внереализационных доходов. В бухгалтерском учете формирование таких резервов не предусмотрено. В этом

случае при формировании резерва в налоговом учете возникают расходы, которые не учитываются в бухгалтерском учете, а при включении суммы неиспользованного резерва во внереализационные доходы в налоговом учете - доходы, которые не учитываются в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете существуют доходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль, к которым, в частности, относятся:

- доходы в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями ст. 78, 79, 176 и 203 НК РФ из бюджета (внебюджетного фонда) согласно подп. 12 п. 1 ст. 251 НК РФ;

- доходы в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов перед бюджетами разных уровней, списанных или уменьшенных в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства России (подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ);

- доходы прошлых лет, выявленные в отчетном периоде (в бухгалтерском учете доходы прошлых лет отражаются в текущем периоде; организации необходимо представить уточненную налоговую декларацию);

- доходы, связанные с доначислением налога на прибыль при реализации по ценам ниже рыночных (в случае отклонения цены сделки от рыночной более чем на 20% в бухгалтерском учете организация не учитывает такие отклонения; в налоговом учете организация должна доначислить налог на прибыль и НДС).

Таким образом, если в организации возникли постоянные разницы и налоговая прибыль больше бухгалтерской, то аудитор должен проверить, произведена ли запись:

Дебет 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» Кредит 68

- начислен налог на прибыль в части постоянного налогового обязательства.

Если налоговая прибыль меньше бухгалтерской, то аудитор должен проверить наличие записи:

Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Кредит 99 субсчет «Постоянный налоговый актив»

- начислен постоянный налоговый актив.

По окончании проверки формирования постоянных разниц аудитор проверяет правильность формирования временных разниц, то есть сумм, которые в бухгалтерском и налоговом учете признаются в разные периоды (п. 8 ПБУ 18/02). Разделяют вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы (ВВР) возникают, если расходы в бухгалтерском учете признают раньше, а доходы - позже, чем в налоговом учете.

Такие ситуации могут возникать, в частности, если:

- сумма начисленных расходов (например, амортизационных отчислений) в бухгалтерском учете больше, чем в налоговом;
- убыток прошлого периода не был использован в этом году и перенесен на будущее;
- в текущем году произошла переплата налога на прибыль и его засчитывают в счет будущих платежей;
- способы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете различаются;
- различные способы списания товаров и материалов в производство в бухгалтерском и налоговом учете различаются.

Такие ВВР приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который ведет к уменьшению суммы налога на прибыль в будущих отчетных периодах. Аудитор должен проверить, правильно ли формируется отложенный налоговый актив (ОНА), то есть произведение вычитаемой временной разницы, умноженной на ставку налога на прибыль.

Временные разницы учитываются так:

Дебет 09 «Отложенные налоговые активы» Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» - отражена сумма отложенного налогового актива.

Организация должна признавать ОНА в том отчетном периоде, когда возникают ВВР, если есть вероятность получения в будущем налогооблагаемой прибыли. Далее по мере уменьшения или полного погашения ВВР сумма ОНА будет уменьшаться или полностью погашаться.

Поэтому аудитор должен проверить правильность следующей записи в регистрах бухгалтерского учета:

Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Кредит 09 «Отложенные налоговые активы»

- уменьшена сумма отложенного налогового актива.

Далее он должен установить, уменьшены (списаны) ли суммы ОНА, приходящиеся на ВВР.

Если объект, по которому образуется ОНА, может выбывать в связи с продажей, ликвидацией или безвозмездной передачей иному собственнику. Если налог на прибыль будущих отчетных периодов уже не может быть уменьшен на сумму ОНА, то по данному объекту должна быть произведена следующая запись:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 09 «Отложенные налоговые активы»

- списана сумма отложенного налогового актива в связи с выбытием объекта, по которому он был начислен.

Затем аудитор должен проверить правильность формирования налогооблагаемых временных разниц (НВР), которые возникают, если расходы в бухгалтерском учете признают позже, чем в налоговом, а доходы - раньше. Это приводит к тому, что в отчетном периоде налогооблагаемая прибыль оказывается меньше бухгалтерской. Но в следующих периодах ситуация изменится, и бухгалтерская прибыль станет меньше налоговой.

НВР могут возникать, например, если сумма начисленных расходов в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом. НВР определяются так же, как и вычитаемые, но имеют противоположный знак.

Произведение НВР на ставку налога на прибыль называется отложенным налоговым обязательством (ОНО).

Аудитор должен проверить правильность формирования следующих записей в регистрах бухгалтерского учета:

Дебет 68 Кредит 77

- отражено отложенное налоговое обязательство, уменьшающее величину условного расхода (дохода) отчетного периода;

Дебет 77 Кредит 68

- отражено уменьшение или полное погашение ОНО за счет начислений налога на прибыль отчетного периода;

Дебет 77 Кредит 99

- списано ОНО при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено.

После проверки правильности образования всех видов разниц аудитор должен проверить формирование текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка). Текущий налог на прибыль - это сумма фактического налога, который следует уплатить в бюджет за отчетный период. Необходимо сопоставить величину условного дохода или расхода и его корректировок на суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств отчетного периода с величиной налога на прибыль, отраженной в декларации по налогу на прибыль организации и подлежащей уплате в бюджет за отчетный период.

В некоторых случаях ОНА и ОНО должны быть списаны на счета прибылей и убытков. В связи с этим желательно в пояснительной записке или отчете о прибылях и убытках показать отдельно позиции ОНА и ОНО, оказавших влияние на счета 68 и 99.

Аудитор должен проверить, как раскрыта информация в бухгалтерской отчетности об отложенных налоговых активах и обязательствах. В бухгалтерском балансе для отражения величины ОНА и ОНО предусмотрены

специальные строки. Однако допускается отражение в бухгалтерском балансе свернутой суммы ОНА и ОНО в том случае, если в организации одновременно существуют и ОНА, и ОНО, а также учитывать эту сумму при расчете налога на прибыль.

В Отчете о финансовых результатах отражается справочно сумма постоянных налоговых обязательств (активов) (п. 24 ПБУ 18/02).

Текущий налог на прибыль также отражается в Отчете о финансовых результатах (показатель отражается в круглых скобках).

Следовательно, значения чистого убытка (прибыли) в бухгалтерском балансе и Отчете о финансовых результатах должны совпадать.

В пояснительной записке к бухгалтерскому балансу аудитор должен указать, раскрыта ли трансформация условного расхода (дохода) по налогу на прибыль в текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток), то есть пояснить суммы:

- условного расхода (дохода) по налогу на прибыль;
- постоянных и временных разниц, возникших в отчетном и прошлом отчетном периодах, что повлекло корректирование условного дохода (расхода);
- постоянного налогового обязательства, отложенных налоговых активов и обязательств;
- отложенных налоговых активов и обязательств, списанных за счет прибылей и убытков в связи с выбытием актива или обязательства;
- причины изменений налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом.

При оформлении результатов аудита выполнения ПБУ 18/02 проводится анализ выполнения программы аудита, классификация выявленных ошибок и нарушений, обобщение результатов проверки. Далее аудитор формирует пакет рабочих документов, составляет аудиторский отчет и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю группы (проверки).

Контрольные вопросы:

- 1 Аудит расчетов по налогу на прибыль
- 2 Цели и задачи аудита налога на прибыль организации
- 3 Аудит порядка расчетов и сроков уплаты по налогу на прибыль
- 4 Источники информации для проверки расчетов по налогу на прибыль
- 5 Основные направления проверки налога на прибыль
- 6 Цель аудита финансовой отчетности в области налога на прибыль организации
- 7 Ошибки и нарушения

Литература: 1, 2, 8, 9, 11, 12, 16, 32.

Темы рефератов для самостоятельной работы студентов:

- 1 Аудит налога на прибыль в системе современного контроля
- 2 Формирование аудита налога на прибыль
- 3 Взаимосвязь налога на прибыль бухгалтерского и налогового учета.
- 4 Проверка формирования налоговой отчетности по налогу на прибыль.

Тестовые задания

№	Вопрос	Варианты ответов
1	Налогоплательщиками, выплачивающими налог на прибыль являются (выберите все правильные варианты)	А. Российские организации; Б. Иностранские организации, которые осуществляют деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получают доходы от источников в РФ. В. Частные предприниматели без образования юридического лица
2	Налоговая база данного налога определена:	А. Статьями 274, 313 НК РФ Б. Статьями 213, 274 НК РФ В. Статьями 274, 313 НК РФ и налоговой декларацией. Г. Статьей 274 НК РФ Д. Статьей 374 НК РФ
3	Налоговым периодом признается	А. Календарный год Б. Полугодие В. Месяц Г. Квартал

Продолжение тестовых заданий

№	Вопрос	Варианты ответов
4.	Отчетные периоды:	А. Полугодие, календарный год Б. Первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. В. Первый квартал, полугодие, девять месяцев, календарный год
5	Стандартная налоговая ставка устанавливается в размере	А. 18% Б. 20% В. 24% Г. 35%
6	Зачисляется в федеральный бюджет;	А. 2,0% Б. 2,5% В. 4,0% Г. 7,5%
7	Зачисляется в региональный бюджет:	А. 16,0% Б. 17,5% В. 18,0% Г. 12,5%
8	Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков, но не ниже	А. 11,5% Б. 13,5% В. 14,5% Г. 16,5%
9	По итогам отчетного периода не позднее налоговые декларации упрощенной формы представляются не позднее	А. 20 календарных дней со дня окончания отчетного периода Б. 28 календарных дней со дня окончания отчетного периода В. 30 календарных дней со дня окончания отчетного периода
10	Налоговые декларации по итогам года представляются не позднее	А. 28 декабря текущего года. Б. 28 марта следующего года. В. 30 апреля следующего года. Г. 15 июня следующего года.
11	За I квартал 2015 года расходы компании на оплату труда составили 300000 руб., выручка от продажи продукции (работ, услуг) – 1180000 руб. (в том числе НДС – 180000 руб.). Какую максимальную сумму представительских расходов компания сможет учесть при исчислении налогооблагаемой прибыли за I квартал 2015 года?	А. 3000 руб., Б. 10000 руб., В. 11800 руб., Г. 12000 руб.

Продолжение тестовых заданий

№	Вопрос	Варианты ответов
12	Цель аудита формирования налогооблагаемой прибыли и расчетов с бюджетом по налогу на прибыль достигается путем решения в ходе аудита следующих основополагающих задач по проверке (опишите их)	
13	Какое из действий не входит в основной этап аудиторской проверки налога на прибыль?	<p>А. оценивается правильность определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль;</p> <p>Б. проверяется налоговая отчетность организации;</p> <p>В. рассчитывается уровень существенности;</p> <p>Г. прогнозируются налоговые последствия для организации в случаях некорректного применения норм налогового законодательства.</p> <p>Д. входят все</p>
14	Какое из действий не входит в ознакомительный этап аудиторской проверки налога на прибыль?	<p>А. оценка систем бухгалтерского и налогового учета;</p> <p>Б. оценка аудиторских рисков;</p> <p>В. определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели;</p> <p>Г. анализ организации документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов.</p> <p>Д. входят все</p>
15	В процессе аудиторской проверки операций по налогу на прибыль необходимо руководствоваться нормами:	<p>А. гл. 24 НК РФ (с изм. и доп.).</p> <p>Б. гл. 25 НК РФ (с изм. и доп.).</p> <p>В. гл. 27 НК РФ (с изм. и доп.).</p> <p>Г. гл. 29 НК РФ (с изм. и доп.).</p> <p>Д. гл. 30 НК РФ (с изм. и доп.).</p>
16	В результате проведения аудита налога на прибыль могут быть выявлены следующие основные виды нарушений (впишите пропущенный пункт)	<p>А. неправильное формирование налоговых льгот;</p> <p>Б. нарушения порядка формирования налоговых вычетов;</p> <p>В. отсутствие или нарушение системы внутреннего контроля за правильностью исчисления налога на прибыль.</p>
17	Какие организации не имеют права не применять ПБУ 18/02	<p>А. кредитные и страховые организации;</p> <p>Б. бюджетные учреждения;</p> <p>В. банки</p> <p>Г. малые предприятия.</p>
18	Условный расход (доход) по налогу на прибыль это:	<p>А. налог на прибыль, исчисленный на основании бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде.</p> <p>Б. налог на прибыль, исчисленный на основании бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в налоговом периоде.</p>

Продолжение тестовых заданий

№	Вопрос	Варианты ответов
19	На основном этапе налогового аудита следует:	А. Проверить правильность формирования разниц между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком), которые образуются в результате различных правил учета доходов и расходов по правилам бухгалтерского и налогового учета. Б. Проверить правильность формирования постоянных и временных разниц.
20	Что не относится к расходам, которые не учитываются при налогообложении?	А. материальная помощь, оказываемая сотрудникам, Б. финансовая поддержка собственных общественных или социальных учреждений, В. расходы на проведение праздничных мероприятий, Г. приобретение товаров (работ, услуг), несвязанных с производством Д. премиальные выплаты сотрудникам.
21	Обоснованные расходы это – это экономически оправданные затраты:	А. Оценка которых выражена в денежной форме Б. Оценка которых выражена в натуральной и денежной формах В. Документально подтвержденные, но в пределах технических норм
22	На сколько лет можно перенести убыток?	А. Пять Б. Три В. Десять
23	К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным иностранной организацией в виде дивидендов от российской организации применяется ставка:	А. 10% Б. 15% В. 19% Г. 30%
24	К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами – налоговыми резидентами РФ, применяется ставка:	А. 9 % Б. 15% В. 13 % Г. 0 %
25	Наиболее точное определение дохода – это доходы от продажи товаров для целей налогообложения:	А. И прочие доходы Б. За минусом всех расходов В. И имущественных прав и внереализационные доходы

Продолжение тестовых заданий

№	Вопрос	Варианты ответов
26	Доходы от продажи – это (выберите все правильные варианты)	А. Стоимость излишков товарно-материальных ценностей и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации Б. Стоимость от долевого участия других фирмах В. Стоимость от реализованных основных средств Г. Положительная разница, полученная при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости Д. Выручка от реализации
27	За I квартал 2015 года расходы компании на оплату труда составили 300000 руб., выручка от реализации продукции (работ, услуг) – 1180000 руб. (в том числе НДС – 180000 руб.). Какую максимальную сумму представительских расходов компания сможет учесть при исчислении налогооблагаемой прибыли за I квартал 2015 года?	А. 3000 руб., Б. 10000 руб., В. 11800 руб., Г. 12000 руб.

Тема 9 Аудит операций с основными средствами, нематериальными активами и запасами организаций

- 1 Аудит учета основных средств
- 2 Проверка операций по поступлению и выбытию основных средств
- 3 Проверка правильности начисления амортизации
- 4 Проверка правильности учета отношения затрат на ремонт
- 5 Проверка учета нематериальных активов
- 6 Аудит учета производственных запасов

1 Аудит учета основных средств

При проведении аудита основных средств проверяют их сохранность и техническое состояние; законность и правильность документального

оформления операций по поступлению, перемещению и выбытию; правильность начисления амортизации, своевременность и полноту включения её в затраты производства; правильность отражения на счетах бухгалтерского учета по поступлению, перемещению и выбытию основных средств; выполнение плана ремонтов, их своевременность и качество.

Источниками контроля операций по учету основных является первичная документация на их поступление, выбытие и внутреннее перемещение, на ремонт, по начислению амортизации, а также данные аналитического и синтетического учета основных средств.

Проверяя состояние учета основных средств, нужно убедиться в правильности организации аналитического учета; выяснить, все ли основные средства закреплены за материально ответственными лицами; правильно ли проведена последняя инвентаризация, каковы её результаты и отражены ли они в учете; проконтролировать достоверность учетных данных о наличии и движении основных средств.

Аналитический учет основных средств ведется в инвентарных карточках, что снижает трудоёмкость учётной работы, даёт возможность группировать основные средства, позволяет автоматизировать учётный процесс, а также значительно расширить информацию об отдельных объектах основных средств. Аудитор должен проверить правильность ведения учётных карточек индивидуального и группового учёта основных средств. Особое внимание обращается на правильное и своевременное заполнение всех реквизитов карточек, что имеет большое контрольное значение и предотвращает замену новых одноименных предметов старыми. Это необходимо также для получения полной и объективной информации о состоянии и использовании того или иного объекта основных средств.

Следует проверить количество инвентарных карточек. С этой целью сопоставляют данные описей инвентарных карточек по учету основных средств по классификационным группам с имеющимся в картотеке инвентарными

карточками. При отсутствии каких-либо инвентарных карточек следует выяснить причины, убедиться в наличии объектов, по которым нет инвентарных карточек, и предложить восстановить аналитический пообъектный учет основных средств.

При расхождении между данными аналитического и синтетического учета необходимо выяснить их причины и виновных в этом должностных лиц, определить последствия и внести предложения по устранению выявленных недостатков.

Необходимо убедиться в достоверности данных показателей инвентарных карточек. Для этого следует выборочно, по отдельным видам средств, например, по тем, что подвергались ремонту в отчетном периоде, проверить, правильно ли отражены затраты на ремонт.

Важным условием обеспечения сохранности основных средств является качественное проведение их инвентаризации. Поэтому в процессе контроля нужно проверить полноту и своевременность её осуществления и правильность отражения результатов в бухгалтерском учёте. Аудитору это необходимо для того, чтобы убедиться, насколько важно доверять результатам проведённой инвентаризации на предприятии, чтобы уменьшить аудиторский риск.

При небольшом количестве объектов основных средств аудитор подвергает сплошной проверке наличие основных средств. При значительном перечне сплошным порядком инвентаризируют транспортные средства, компьютеры, дорогостоящую мебель. Особое внимание уделяют предметам, поступившим в конце года. При этом учитывают профильность оборудования и оценивают целесообразность приобретения.

Следует обращать внимание на качество оформления инвентаризационных описей. Встречаются случаи формального проведения инвентаризации, когда сведения об объектах просто переносятся в инвентаризационные описи из инвентарных карточек или прошлогодних материалов. Необходимо проверить, были ли выявлены в процессе

инвентаризации объекты основных средств, пришедшие в негодность и подлежащие списанию или реализации. На такие объекты составляют отдельные инвентаризационные описи.

На основе изучения всех материалов инвентаризации, включая и отражение её результатов на счетах бухгалтерского учёта, даётся заключение о качестве проведенной инвентаризации и предложение по улучшению учёта. Кроме того, проверяют, проводилась ли предусматриваемая Правительством РФ переоценка имущества, правильность применения коэффициента пересчёта балансовой стоимости объектов.

2 Проверка операций по поступлению и выбытию основных средств

При проверке операций по поступлению основных средств следует установить целесообразность их строительства или приобретения, своевременность и правильность документального оформления, а также реальность их оценки.

Целесообразность строительства и приобретения основных средств определяется производственной необходимостью и эффективностью их использования.

Полноту и своевременность оприходования основных средств устанавливают путём сопоставления даты оприходования средств по счёту 01 «Основные средства» с датами, указанными в первичных документах на их поступление, а также соответствующих сумм. Несвоевременное их оприходование ведёт за собой недоначисление износа, что приводит к искажению остаточной стоимости, себестоимости продукции и финансовых результатов деятельности организации. Отдельно проверяют операции по оприходованию полученных основных средств в виде вкладов в уставный капитал.

Необходимо проверить правильность оценки основных средств. Поступившие в организацию новые основные средства учитываются по первоначальной стоимости, включающей затраты по их возведению (сооружению) и приобретению, стоимость проектно-сметной документации, расходы по доставке, монтажу и установке. Приобретенные основные средства, бывшие в эксплуатации, приходят в сумме покупной стоимости (оплаты) и расходов по их доставке и установке с добавлением суммы износа по этим объектам, указанной в документах на их оплату.

Первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению за исключением случаев достройки и дооборудования объектов, произведенных в порядке капитальных вложений, а также переоценки основных средств в соответствии с действующими положениями по ведению бухгалтерского учета.

Документальной проверке подлежат также операции по списанию основных средств. В каждом отдельном случае необходимо проверить правильность оформления документов на выбывшие основные средства, законность и целесообразность выбытия, а также правильность отражения в учете операций, связанных с ликвидацией и выбытием основных средств. Правильность и своевременность оформления документами выбытия основных средств устанавливаются проверкой данных первичных документов, сопоставлением аналитического и синтетического учета, законность их ликвидации устанавливается по актам на списание.

В процессе контроля выясняют, не было ли случаев списания новых объектов основных средств и подмены их старыми.

Для обобщения информации о реализации и прочем выбытии принадлежащих предприятию основных средств предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета отражают восстановительную или первоначальную стоимость выбывших объектов, а также расходы, связанные с выбытием основных средств.

По кредиту счета 91 фиксируют амортизацию, начисленный по выбывшим объектам, сумму выручки от реализации основных средств и стоимость материальных ценностей, поступивших в связи с ликвидацией, в оценке возможного использования или реализации. Продажа отдельных объектов основных средств осуществляется по договорным ценам.

Финансовый результат от реализации и прочего выбытия основных средств относится на счет 99 «Прибыли и убытки». При безвозмездной передаче объектов основных средств полученные убытки списывают за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации.

3 Проверка правильности начисления амортизации

В ходе контроля необходимо установить, все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации; учитывается ли при этом их движение; правильно ли применяются нормы амортизации и поправочные коэффициенты к ним; нет ли случаев начисления амортизации во время проведения реконструкции и технического перевооружения основных фондов с полной их остановкой, а также в случаях перевода на консервацию; нет ли фактов прекращения начисления амортизации по объектам основных средств во время их ремонта и простоя; обоснованно ли применяется метод ускоренной амортизации активной части производственных основных средств.

При проверке полноты принятия в расчет при начислении амортизации сравнивают общую стоимость основных средств с остатком по счету 01 в Главной книге и данными баланса по состоянию на соответствующую дату с учетом их движения. Однако при этом следует иметь в виду, что амортизация не начисляется по продуктивному скоту; библиотечным фондам, фондам бюджетных организаций; полностью амортизированным основным средствам.

Следует проверить расчет амортизации основных средств с учетом их движения в течение года, то есть с учетом их поступления и выбытия. В

течение года размер амортизации за отчетный месяц определяется исходя из суммы амортизации, начисленной за предыдущий месяц, скорректированной по установленным нормам в связи с изменением в составе основных средств за предыдущий месяц, а также в связи с истечением нормативных сроков службы полностью амортизированных основных средств. Следовательно, сумму амортизации, подлежащую начислению в отчетном периоде, рассчитывают на основе начисленной амортизации в предыдущем месяце, к которой прибавляют начисленную сумму амортизации по поступившим основным средствам и вычитают сумму амортизации по выбывшим основным средствам в прошлом месяце, а также сумму амортизации в связи с истечением нормативных сроков службы полностью амортизированных основных средств. Начисление амортизации без учета движения приводит к искажению учетных данных об издержках производства и действительной величине остаточной стоимости основных средств.

Важно проверить правильность применения норм амортизации и поправочных коэффициентов к ним. Поправочные коэффициенты, увеличивающие базовую норму, применяют в случаях эксплуатации основных средств в условиях их значительной загрузки или в условиях агрессивной среды, вызывающей их повышенный износ.

При проверке документов при начислении и учету амортизации основных средств нужно иметь в виду, что начисление амортизации не производится во время проведения реконструкции и технического перевооружения основных фондов с полной их остановкой, а также в случае их перевода в установленном порядке на консервацию. На время реконструкции и технического перевооружения продлевают нормативный срок службы основных средств. При этом начисление амортизации во время ремонта основных средств. По всем фактам неправильного начисления амортизации определяются суммы излишне начисленной или недоначисленной амортизации. Устанавливают, как это повлияло на себестоимость продукции и финансовые результаты, выявляют

причины нарушений и виновных в этом лиц, предлагают меры к недопущению подобных недостатков в будущем. В процессе аудиторской проверки следует рекомендовать администрации внести соответствующие изменения в бухгалтерский учет и отчетность.

Проверяя обоснованность ускоренной амортизации, следует иметь в виду, что она является целевым методом более быстрого по сравнению полного перенесения их балансовой стоимости на издержки производства и обращения.

Организации могут применять метод ускоренной амортизации в отношении основных средств, используемых для увеличения выпуска средств вычислительной техники, новых прогрессивных видов материалов, приборов и оборудования, товаров народного потребления, расширения экспорта продукции в случаях, когда ими осуществляется массовая замена изношенной и морально устаревшей техники. При этом норму нельзя увеличивать более чем в два раза. Малые предприятия имеют право в первый год функционирования включать в затраты дополнительно до 50% балансовой стоимости основных средств. При этом ускоренная амортизация не должна применяться по машинам, оборудованию и транспортным средствам с нормативным сроком службы до 3 лет; по подвижному составу автомобильного транспорта; по оборудованию самолетомоторного парка гражданской авиации.

В заключение необходимо проверить правильность отражения начисленной амортизации на счетах бухгалтерского учета и отдельных объектах учета затрат производства.

4 Проверка правильности учета отношения затрат на ремонт

При осуществлении аудита проверяют правильность составления плана и смет капитального ремонта. Особое внимание при этом уделяется реальности смет. Сметы на капитальный ремонт зданий и сооружений должны составляться на основании актов технического осмотра, их утверждает

руководитель организации.

При проверке капитального ремонта основных средств, выполняемого подрядным способом, следует установить, имеются ли договора подряда и не была ли превышена стоимость ремонта, обусловленная договором.

Для выяснения причин удорожания капитального ремонта основных средств, осуществляемого хозяйственным способом, необходимо проверить правильность формирования расходов по статьям затрат.

Проверяя операции по ремонту основных средств, следует убедиться, не допускались ли приписки выполненных работ с целью завышения заработной платы и списания израсходованных материалов, запасных частей, которые впоследствии были похищены; не завышались ли нормы расхода материалов и расценки по оплате труда на ремонтные работы. Целесообразность и законность операций по ремонту устанавливаются на основе проверки первичных документов. Чтобы установить факты незаконного списания запасных частей и ремонтных материалов на выполнение работы, используется встречная сверка документов, контроль документов по взаимосвязанным операциям, опрос должностных и материально ответственных лиц, выборочная контрольная инвентаризация выполненных работ, письменные запросы подрядчиков.

Особое место отводится проверке качества капитального ремонта. Здесь необходимо по данным первичных документов и оперативной отчетности о работе машин и оборудования установить количество простоев из-за технических неисправностей и сверхнормативное количество текущих ремонтов. Длительность межремонтных периодов проверяется по отметкам в инвентарных карточках.

В заключение следует проверить правильность учета затрат на проведение ремонтов основных средств. В этом случае надо руководиться учетной политикой предприятия, имея в виду, что организация может по своему усмотрению применять один из следующих вариантов включения в

себестоимость продукции расходов по ремонту основных средств:

- фактические затраты по всем видам ремонтов списывают на дебет счетов 20, 29, то есть включают в себестоимость продукции непосредственно по мере их осуществления,

- создается ремонтный фонд, отчисления в который определяются исходя их балансовой стоимости основных производственных фондов и нормативов, утверждаемых организацией за год. В этом случае фактические затраты на проведение ремонтов списываются на счет 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей». Превышение фактических затрат над отчислениями в ремонтный фонд относят на расходы будущих периодов с последующим списанием при значительных расходах на затраты производства в течение не более чем 5 лет. Неиспользованные суммы фонда находят отражение в балансе следующего года,

- отнесение фактических затрат по ремонту основных средств на расходы будущих периодов с последующим равномерным списанием в течение не более двух лет.

5 Проверка учета нематериальных активов

В ходе контроля нужно проверить правильность документального оформления и отражения в бухгалтерском учете приемки нематериальных активов. Нематериальные активы не имеют материально-вещественной (физической) основы, поэтому на практике часто возникает вопрос о бухгалтерском контроле за фактическим поступлением в организацию и использованием того или иного объекта нематериальных активов.

Оприходование нематериальных активов должно производиться на основании соответствующих документов, подтверждающих факт передача и приема объекта. По данным первичных документов нужно проверить правильность оформления документов как с юридической, так и

экономической точек зрения, подтверждающих законность и экономическую целесообразность приобретения нематериальных активов. Документ о приемке нематериальных активов должен фиксировать факт их объективного существования, поступление на предприятие и введение в эксплуатацию. Например, если участник вносит право на изобретение, то его существование в объективной форме должно подтверждаться соответствующим свидетельством.

Проверяется правильность отражения в бухгалтерском учете поступивших нематериальных активов. Оприходование нематериальных активов, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставной фонд предприятия, отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями». Оприходование нематериальных активов, поступивших безвозмездно от других организаций, учитывается по дебету счета 04 и кредиту счету 91 «Прочие доходы и расходы».

В заключение следует проверить правильность начисления амортизации по нематериальным активам и включение его в затраты производства, а также правильность учета выбытия нематериальных активов.

Амортизация по нематериальным активам относится на себестоимость продукции (работ, услуг) в сумме, исчисляемой ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы износа устанавливаются на 10 лет (но не более срока деятельности организации). По текущим нематериальным активам (патенты, лицензии и т. п.) износ начисляется в течение одного года.

Проверяя документы по начислению износа нематериальных активов, нужно установить, по всем ли объектам нематериальных активов он начислен и насколько экономически обоснованно установлены нормы, какова периодичность износа и насколько правильно он включается в себестоимость продукции.

Нематериальные активы выбывают в случае безвозмездной передачи, списания продажи. Аудитор обязан проверить правильность отражения в бухгалтерском учете операций, обусловленных выбытием.

Для учета выбытия нематериальных активов предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы», по дебету которого отражают балансовую стоимость выбывающих нематериальных активов, а также понесенные в связи с этим расходы. По кредиту счета фиксируют сумму начисленного износа и выручку от реализации. Финансовый результат перечисляется на счет 99 «Прибыли и убытки». При безвозмездной передаче нематериальных активов недоначисленный износ списывают за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации.

6 Аудит учета производственных запасов

Производственные запасы учитываются на счетах II раздела плана счетов. Но главным здесь, безусловно, является счет 10 «Материалы», который подразделяется на субсчета (по группам материальных ценностей). Прежде всего необходимо проверить, как предприятия выполняют положение учетной политики. Это касается таких моментов:

- учета материальных ценностей – по фактической себестоимости (заготовления) или учетным ценам;
- метода списания материальных ценностей на затраты производства;
- метода учета движения материальных ценностей на складах предприятия;
- учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов;
- списания налога на добавленную стоимость.

После уточнения выполнения положений учетной политики приступать к проверке соответствующих операций задач по учету материальных ценностей.

При проверке организации учета движения материальных ценностей на

складах прежде всего надо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Далее проверяют, как организован складской учет материалов и как ведется контроль со стороны бухгалтерии. Необходимо отметить, что предприятия могут применять преимущественно три основных варианта учета движения материалов на складах. К ним относятся:

- оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод;
- карточно-документационный;
- бескарточный.

Если применяется сальдовый метод, то аудитор проверяет ведомости по приходу и расходу материалов, сверяет итоговые данные этих ведомостей с сальдовыми ведомостями.

Второй метод предусматривает составление в бухгалтерии количественно-суммовых оборотных ведомостей по группам материалов. В этом случае аудитор просматривает эти ведомости и сверяет остатки с карточками складского учета. Обычно осуществляется выборочная сверка, так как сплошной контроль весьма трудоемкая операция.

Третий метод является наиболее эффективным. Он применяется, как правило, при использовании ПЭВМ. В этом случае карточки складского учета обычно способом не ведутся. Сам процесс складского организуется на ПЭВМ, а за определенные периоды составляются оборотные ведомости. Аудитор знакомится с имеющимися документами, выясняет, как ведется сверка данных складского учета с бухгалтерскими данными.

При аудите материальных ценностей необходимо проверить соблюдение требований по проведению инвентаризации материальных ценностей. Аудитор выясняет, по какой причине проводилась инвентаризация, как оформлены ее результаты, какие приняты меры по устранению недостатков в организации учета материалов. Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того периода, в котором была закончена инвентаризация.

Списание налога на добавленную стоимость производится в соответствии с НК РФ, что учитывается по дебету счета 19 субсчета «НДС по приобретенным материальным ценностям» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Аудитору необходимо проверить, как было образовано сальдо по счету 19 и как производилась его отнесение на счет 68. Отметим, что НДС по материальным ценностям списывается полностью на счет 68 в момент принятия МПЗ к учету.

Особое внимание должно быть уделено проверке расчетов по списанию материальных ценностей на затраты производства.

Для этой цели на предприятии можно использовать один из следующих методов: по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО). Аудитору следует помнить, что первый метод – оценка по средней себестоимости – является наиболее распространенным. При использовании этого метода важно правильно установить средние цены.

Что касается оценки запасов методом ФИФО, то он основан на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения. На складе на конец отчетного периода остаются остатки материальных ценностей по фактической себестоимости последних по времени закупок, а на себестоимость продукции списывают материальные ценности ранних по времени закупок.

По каждому методу применяются свои алгоритмы расчета и проверки, которые и использует аудитор. Здесь, безусловно, неоценимую помощь аудитору может оказать ПЭВМ для выполнения трудоемких расчетов.

Проверка правильности отнесения и списания материальных ценностей, образовавшихся в результате недостач и хищений, производится аудитором в том случае, если такие данные обнаружены. Это является или результатом форс-мажорных обстоятельств (землетрясение, наводнение, пожар), или обнаруживается в результате инвентаризации.

Заключительным этапом проверки является контроль ведения свободного учета материальных ценностей. Эти данные проверяются по данным журнала-ордера №10, накопительных ведомостей и Главной книги.

При необходимости аудитор может провести анализ всей системы учета материальных ценностей и дать рекомендации по ее рационализации.

Анализ использования материальных ресурсов предусматривает получение данных по соответствию запасов установленным нормам, расходу материалов (в натуре или по стоимости) на единицу изготовленной продукции и др.

В качестве путей рационализации учета производственных запасов можно предложить: использование ПЭВМ; применение наиболее эффективных методов учета и оценки запасов, организации движения материальных ценностей на складах.

Контрольные вопросы

- 1 Учет ОС
- 2 Этапы аудита учета ОС
- 3 Проверка операций по выбытию ОС
- 4 Начисление износа ОС
- 5 Проверка учета нематериальных активов

Литература: 16, 19, 20, 27, 32, 33.

Темы рефератов для самостоятельной работы студентов

- 1 Аудит операций с ОС
- 2 Аудит основных вложений.
- 3 Аудит учета производственных запасов.

Тестовые задания

№	Вопрос	Варианты ответов
1	По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы износа устанавливаются на	А. 5 лет Б. 10 лет В. 15 лет Г. 20 лет
2	Списание налога на добавленную стоимость проверяют при:	А. Аудите материальных средств Б. Проверке учета нематериальных активов В. Проверке правильности учета отношения затрат на ремонт. Г. Аудите учета производственных запасов
3	Метод ФИФО это метод:	А. по средней себестоимости; Б. по себестоимости первых по времени закупок В. по себестоимости последних по времени закупок
4	Фактические затраты по всем видам ремонтов списывают на дебет счетов	А. 20,29 Б. 20,28 В. 21,29, Г. 23,28
5	Финансовый результат от реализации и прочего выбытия основных средств относится на счет	А. 91 Б. 99 В. 63 Г. 90
6	По легковым автомобилям организации основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0.5	А. Да Б. Да, если первоначальная стоимость имущества более 300 00 рублей В. Да, если первоначальная стоимость имущества более 400 00 рублей
7	Оборудование первоначальной стоимостью 200000 руб. и сроком полезного использования 5 лет было продано после 3 лет эксплуатации за 59000 руб. (в том числе НДС – 9000 руб.). Амортизация по оборудованию начислялась линейным способом, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. При расчете налога на прибыль убыток от продажи будет включен в состав прочих расходов организации:	А. Единовременно в сумме 30000 руб., Б. Единовременно в сумме 21000 руб., В. Равными долями в течение двух лет, Г. Равными долями в течение трех лет.
8	Какая максимальная ставка налога на имущество организаций может быть установлена региональным законом на 2015 год?	А. 1,8 процента, Б. 2,0 процента, В. 2,2 процента, Г. 2,4 процента
9	В феврале 2015 года компания	А. Форму, которая действовала на момент подачи де-

<p>обнаружила ошибку в декларации по налогу на добавленную стоимость за IV квартал 2014 года. Компания решила подать в инспекцию, уточненную налоговую декларацию. Какую форму налоговой декларации нужно использовать в этом случае?</p>	<p>кларации за IV квартал 2014 года, Б. Форму, которая действует в 2015 году на момент уточной декларации, В. Любую форму декларации, поскольку Налоговый кодекс РФ этот вопрос не регламентирует, Г. Этот вопрос решается по согласованию с налоговой инспекцией.</p>
---	---

Тема 10 Понятие внутреннего аудита

- 1 Понятие внутреннего аудита
- 2 Перспективы внутреннего аудита в России.
- 3 Организация работы служб внутреннего аудита.

1 Понятие внутреннего аудита

Внутренний аудит зачастую для многих финансовых работников является решением большинства проблем. Вопросы минимизации налоговых и предпринимательских рисков являются самыми актуальными для руководителя любого предприятия.

Для их решения создаются различные службы внутреннего контроля, приглашаются внешние аудиторы и предпринимаются различные попытки усовершенствования имеющихся средств внутреннего контроля. Судить, насколько эффективными будут эти средства руководитель сможет лишь на основании внешних проверок, либо на основании собственных выводов. В крупных организациях за контроль над правильностью формирования бухгалтерской отчетности отвечает служба внутреннего аудита. Однако внутренние аудиторы сталкиваются с отсутствием всяких норм и правил в организации внутреннего аудита.

В то время как при проведении обязательного внешнего аудита имеются Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, стандарты внутреннего аудита в России еще не утверждены. Кроме всего прочего, регулярно изменяющееся Российское Законодательство по бухгалтерскому и налоговому учету приводит деятельность внутренних аудиторов в полное замешательство.

Если же говорить о руководителях и финансовых директорах компаний, не имеющих службы внутреннего аудита, но имеющих огромное желание контролировать свою бухгалтерию самостоятельно, то здесь, как и в предыдущем случае, можно лишь порекомендовать получить инструментарий и использовать его в полной мере. С инструментами, позволяющими анализировать бухгалтерскую отчетность, проверять ведение бухгалтерского учета, правильность исчисления налогов, а также планировать работу внутренних аудиторов, можно познакомиться в разделе «Внутренний аудит». Здесь для Вас представлены программные продукты, помогающие внутреннему аудитору, финансовому директору, главному бухгалтеру и прочим лицам, имеющим отношение к изучению финансового состояния предприятия.

2 Перспективы внутреннего аудита в России

Внутренний аудит помогает организации достигать поставленных целей путём внедрения систематизированного подхода к оценке и повышению эффективности процессов руководства, контроля и управления рисками. Сегодня это становится все более и более актуальной темой. И если в мире подготовка внутренних аудиторов уже поставлена на твердую основу, то в Россию профессия только приходит.

Сегодня в России профессия внутреннего аудита развивается не слишком активно. Ситуация скорей напоминает формирование специальности внешнего аудита в 1993 году. Отсутствует законодательная база, определяющая место

внутреннего аудита в российской экономике и механизмы его взаимодействия с государственными органами. Не существует российских стандартов профессиональной деятельности внутренних аудиторов. Нет российского Кодекса профессиональной этики, саморегулируемых общероссийских профессиональных объединений. Кроме того, отсутствует система подготовки, переподготовки, повышения квалификации и сертификации внутренних аудиторов.

Но тем не менее внутренний аудит не совсем отошел на задний план и не находится в тени других проблем.

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» в статье 19 обозначено обязательное наличие в хозяйствующих субъектах, ежегодно подвергаемых обязательному внешнему аудиту, систем внутреннего контроля.

Правительством РФ был утвержден стандарт № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита». Он предусматривает возможность взаимодействия внутренних и внешних аудиторов при проведении обязательного аудита финансовой отчетности хозяйствующих субъектов.

Кроме мер, принимаемых на государственном уровне, существуют также общественные движения. Специалисты объединяются в профессиональные объединения под эгидой общих идей по формированию профессии. Они вкладывают свои силы и время, чтобы развивать направление внутреннего аудита.

Так, например, НП «Институт внутренних аудиторов» перевело на русский язык и разместило на своем сайте международные стандарты внутреннего аудита и Кодекс профессиональной этики, разработанные Институтом внутренних аудиторов (США). Он на системной основе проводит для всех желающих семинары по повышению квалификации по наиболее актуальным проблемам внутреннего аудита и осуществляет сертификацию внутренних аудиторов по программам ИВА (США).

НП «Ассоциация внутренних аудиторов и контролеров», учрежденная представителями внутреннего контроля и аудита компаний большого бизнеса разработала учредительные документы и зарегистрировала их в установленном порядке.

Под руководством группы специалистов из НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» разрабатываются программа и методические материалы для подготовки внутренних контролеров в хозяйствующих субъектах, определенных в проекте ФЗ «О бухгалтерском учете».

ООО Институт профессиональных финансовых менеджеров (Россия) организовал в 40 учебных центрах подготовку и проведение аттестации внутренних аудиторов по программам Института профессиональных финансовых менеджеров (Великобритания) на русском языке. Число аттестованных специалистов уже исчисляется сотнями.

Но одними мерами профессию внутреннего аудитора развить в России в минимально возможные сроки не удастся. Необходим экономический интерес, некие факторы стимуляции в экономической среде страны. Такие факторы, как показывает практика, уже существуют. Так, наличие служб внутреннего аудита (далее по тексту – СВА) создает реальные предпосылки успешного развития бизнеса, в связи с:

- появлением возможности на выгодных условиях привлекать инвестиции путем повышения качества финансовой (бухгалтерской) отчетности хозяйствующего субъекта;

- появлением возможности эффективно управлять использованием материальных и трудовых ресурсов хозяйствующего субъекта и проводить эффективную ценовую политику.

- появлением у собственников возможности контролировать деятельность топ менеджмента по соответствию его действий целям бизнеса хозяйствующего субъекта, а у топ менеджмента – эффективность работы филиалов и

структурных подразделений хозяйствующего субъекта. Бизнес растет и дифференцируется. Собственник перестает быть управленцем и уже не может контролировать дела. Это возможно только при наличии штатного аудита. Службы внутреннего аудита создаются по инициативе именно собственников.

Необходимость во внутреннем аудите ощущается и при привлечении иностранных инвестиций. МБРР и МФФ требуют, чтобы годовые отчеты публичных компаний-заемщиков содержали проверенный внешним аудитором отчет о внутреннем контроле, в котором должна содержаться информация:

о деятельности руководства компании по созданию и обеспечению функционирования адекватной бизнесу структуры внутреннего контроля, а также процедур формирования финансовой отчетности;

об оценке эффективности структуры внутреннего контроля компании и процедур, применяемых ею по отношению к финансовой отчетности.

Исследования показали:

Компании Ernst&Young и PricewaterhouseCoopers провели исследования, которые показали, что востребованность внутреннего аудита в российской экономике растет высокими темпами.

Так, согласно результатам исследований компании Ernst&Young 75% респондентов, собственников хозяйствующих субъектов, планируют увеличение инвестиций в организацию системы внутреннего аудита, поскольку убедились в ее эффективности для успешного ведения бизнеса.

В российской экономике имеются организационные условия и действуют экономические факторы, стимулирующие развитие внутреннего аудита. Темпы развития этой профессии будут во многом определяться формированием правового поля его функционирования, которое зависит от создания эффективных механизмов саморегулирования и их взаимодействия с законодательными и исполнительными федеральными органами государственной власти.

Факторы, оказавшие решающее влияние на развитие внутреннего аудита

(исследования PricewaterhouseCoopers)

- возрастающий интерес или ожидания заинтересованных во внутреннем аудите пользователей;
- существенное увеличение числа служб внутреннего аудита;
- усиление внимания внутреннего аудита к СВК подготовки финансовой (отчетности);
- расширение роли внутреннего аудита в обеспечении соответствия хозяйствующего субъекта внешним и внутренним требованиям.

Ожидания потребителей услуг внутренних аудиторов

(исследования PricewaterhouseCoopers)

- сбор и анализ информации – 89%;
- оценка рисков предпринимательской деятельности – 76%;
- оценка соответствия применяемых информационных технологий нуждам хозяйствующего субъекта – 72%;
- управление рисками -70%;
- выявление и расследование случаев мошенничества – 69%;
- проверки состояния информационной безопасности – 64%;
- проведение экономического анализа – 57%;
- управление проектами – 53%;
- контроль планирования и выполнения показателей социальной ответственности.

3 Организация работы служб внутреннего аудита

При подготовке решения собственников о создании служб внутреннего аудита (далее по тексту – СВА) разработчикам необходимо оценить применительно к конкретным условиям экономического субъекта те выгоды, которые он получит от ее формирования.

Можно отметить, что в случае создания рациональной СВА, как показывает практика, хозяйствующий субъект будет иметь эффективно функционирующую контрольную систему, которая помогает руководству экономического субъекта решать, например, следующие важнейшие для поддержания конкурентоспособности проблемы:

- осуществлять действенный систематический контроль над структурными подразделениями экономического субъекта.
- выявлять и реализовывать внутренние резервы повышения эффективности бизнеса.
- выполнять на системной основе консультационные функции
- своевременно выявлять недостатки в работе СВК и принимать меры по их устранению.
- снижать на 30-50% стоимость оказываемых услуг по сравнению с внешними консультантами при более высокой оперативности.
- использование в контрольной работе потенциала высококвалифицированных внутренних контролеров.
- высокая заинтересованность в конечном результате контроля.

Процесс создания СВА, который обычно проходит в рамках формирования СВК, целесообразно разбить на следующие этапы:

- определение системы целей создания СВА, выявление пользователей и заинтересованных сторон;
- определение статуса СВА и ее основных функций, необходимых для достижения поставленных целей;
- набор команды управления проектом формирования СВА;
- формирование на основании сгруппированных основных функций внутренней структуры СВА;
- разработка должностных инструкций и положений о СВА и ее структурных подразделениях, в которых отражаются их цели, задачи и функции;

- создание схемы взаимодействия СВА с другими звеньями системы управления организацией;

- разработка стандартов работы СВА;

- подбор и обучение персонала.

При создании СВА будет необходимо руководству экономического субъекта и разработчикам решить следующие проблемы:

- поиск компромисса во взглядах высших руководителей на функции СВА;

- наделение СВА функциями контроля и выработки предложений по совершенствованию СВК;

- определение роли СВА в оценке рисков;

- разработка стандартов, методик и регламентов работы;

- обеспечение СВА квалифицированными и опытными специалистами;

- формирование системы повышения квалификации штатного персонала СВА.

СВА являются неотъемлемой составной частью СВК, хотя и обособленной. Анализ международной практики развития внешнего и внутреннего контроля показал, что силами только независимых аудиторов не удастся добиться прозрачности бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности экономических субъектов, что важно, поскольку является основным условием создания благоприятного инвестиционного климата. В США, например, в целях корректировки создавшегося положения в настоящее время ведется активная работа по созданию правовой и нормативной базы для формирования постоянно действующих СВК экономических субъектов. В России предпосылки к формированию таких систем обусловлены требованиями статьи 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ. Эта статья, как известно, предусматривает не только наличие в экономических субъектах СВК, но в наиболее значимых из них – проведение

внутреннего контроля бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Анализ сложившейся ситуации в стране с формированием структур внутреннего контроля и аудита, проведенный Институтом профессиональных финансовых менеджеров (Россия), выявил устойчивый рост в нашей экономике числа СВК и СВА. Наиболее эффективно СВА используется в рамках структурно-функциональной формы СВК. Эта форма активно применяется, в основном, в хозяйствующих субъектах среднего и малого бизнеса. Она предусматривает разработку специалистами экономического субъекта комплекса нормативных документов, регламентирующих порядок взаимодействия его структурных единиц и руководителей в части проведения проверок, оформления их результатов, а также подготовки рекомендаций по устранению выявленных недостатков и осуществление последующего контроля над их устранением. Недостаток этой формы в том, что, как показывает практика, она недостаточно эффективна на стадии формирования планов проверок и последующего контроля над их устранением.

В случае включения в ее состав СВА последняя выполняет следующие организационные функции:

- выбора объектов проверки и их предварительное изучение;
- разработку общих планов и программ проведения проверки;
- формирование команды проверяющих из внутренних аудиторов и внутренних контролеров;
- согласование направления и цели проверки с ее заказчиком;
- подготовку заключительных материалов по результатам проверки;
- составление плана последующего контроля над устранением выявленных недостатков и проверка хода его выполнения, информирования об этом заказчика.

Как показывает практика, такая форма может применяться не только в малом и среднем, но и в крупном бизнесе.

Наряду с организационными и координирующими задачами СВА может выполнять следующие функции:

- контрольную;
- информационно-аналитическую;
- методологическая и консультационную.

Рассмотрим подробнее их содержание.

Контрольная функция включает в себя:

- изучение, оценку и мониторинг адекватности и эффективности СВК;
- проверку соблюдения правовой нормативной базы и внутренних регламентов хозяйствующего субъекта;
- осуществление последующего контроля над устранением выявленных недостатков;
- проверку наличия и сохранности активов.
- проверку эффективности работы с обязательствами.
- выявление и реализацию резервов повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности.
- взаимодействие с внешним контролем.

Информационно-аналитическая функция может успешно выполняться СВА только при наличии правильно сформированных баз данных и достаточного уровня квалификации внутренних аудиторов. Она включает в себя:

- информирование собственника и топ-менеджмента хозяйствующего субъекта о выявленных обстоятельствах и тенденциях;
- экспертизу разрабатываемых управленческих решений;
- анализ рациональности внутренних потоков материальных средств;
- анализ исполнения планов и смет.

Методологическая и консультационная функции выполняются эффективно лишь при наличии высококвалифицированного персонала в СВА,

который на системной основе проходит регулярное повышение квалификации. При реализации этих функций внутренние аудиторы принимают:

- участие в разработке современных методик бухгалтерского и налогового учета и анализе практики их применения;
- участие в разработке и совершенствовании системы управленческого учета и анализе практики ее применения;
- консультирование руководителей и специалистов хозяйствующего субъекта по вопросам, входящим в компетенцию СВА при наличии соответствующего опыта.

На начальном этапе своего развития СВА, как правило, занимается проверками правильности составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также выполняет контрольно-ревизионные функции. Заказчиками такой работы обычно являются линейное (операционное) руководство хозяйствующего субъекта, например, финансовый директор.

На следующем этапе СВА, наряду с задачами первого этапа, занимается оценкой СВК в рамках хозяйствующего субъекта. В этом случае заказчиком работы СВА может стать высшее исполнительное руководство хозяйствующего субъекта.

На высшей стадии своего развития СВА может участвовать в совершенствовании процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления. Основными заказчиками такой работы являются Совет директоров (Комитет по аудиту при Совете директоров) и высшее исполнительное руководство хозяйствующего субъекта.

В рамках выполнения контрольных функций СВА проводит следующие основные виды аудитов:

- финансовый аудит;
- операционный аудит;
- аудит на соответствие (комплаенс-аудит);
- аудит информационных технологий;

- аудит в области охраны окружающей среды.

Дадим развернутое определение этим видам внутреннего аудита.

Финансовый аудит – это аудит СВК работы бухгалтерии и осуществления контрольных процедур правильности составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Он направлен на повышение эффективности учетно-контрольной системы и, соответственно, обеспечение достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Операционный аудит – это аудит бизнес-процессов (операционной деятельности) хозяйствующего субъекта, например, процессов снабжения, производства и сбыта. Он направлен на повышение эффективности деятельности хозяйствующего субъекта, рост его конкурентоспособности.

Аудит на соответствие – проверка соблюдения хозяйствующим субъектом требований нормативной правовой базы, в том числе внутренней (политики, процедуры, регламенты, стандарты, технические условия и т.д.).

Это традиционные виды внутреннего аудита, методики осуществления которого приведены ниже. К новым видам внутреннего аудита относятся аудит информационных систем и аудит в области охраны окружающей среды.

Аудит информационных систем (информационных технологий) – проверка безопасности (защищенности) информационных систем хозяйствующего субъекта, их рациональности и эффективности использования.

Аудит в области информационных технологий (ИТ) осуществляется по следующим направлениям.

Наличие и работа системы резервного копирования и хранения баз данных, в том числе на резервных площадках, гарантированного уничтожения остаточной информации.

Наличие соглашений о неразглашении информации, определяющих ответственность за их нарушение.

Наличие избыточных средств удаленного администрирования с не контролируемой территории.

Наличие системы учета копирования на мобильные носители информации.

Наличие системного контроля за использованием криптографических средств тиражирования информации.

Формирование и работа системы повышения квалификации специалистов, отвечающих за защиту информации от несанкционированного доступа.

Рациональность, эффективность и соответствие регламентам использования системы экономической информации.

Аудит в области охраны окружающей среды (экоаудит) – проверка выполнения хозяйствующим субъектом плановых заданий по защите окружающей среды от его вредного воздействия, соблюдения ПДС и ПДВ, требований по захоронению отходов и т.д.

Для хозяйствующего субъекта экоаудит с привлечением СВА будет представлять интерес в следующих случаях:

- при составлении экологического паспорта хозяйствующего субъекта;
- при подготовке систем управления качеством окружающей среды хозяйствующего субъекта и сертификации в соответствии с требованиями ИСО 14000;
- при подготовке документации для привлечения иностранных инвестиций;
- при выходе хозяйствующего субъекта со своей продукцией на международный рынок;
- при подготовке документов по экологической безопасности хозяйствующего субъекта (например, при получении лицензии на основную деятельность);
- при проверках выполнения плановых заданий и требований нормативных документов.

Статистика по структуре временных затрат по видам внутреннего аудита свидетельствует о том, что почти половина проверочного времени СВА расходуют на операционный аудит и комплаенс - аудит и около четверти – на финансовый аудит. В связи с необходимостью защиты персональных данных, интеллектуальной собственности, конфиденциальной информации устойчивыми темпами растет время, затрачиваемое внутренними аудиторами на аудит информационных систем.

В настоящее время в СМИ идет широкая дискуссия по поводу целесообразности выполнения внутренними аудиторами консультационных функций. С нашей точки зрения к стимулированию этого направления работы СВА и, соответственно, к изменению соотношения между временем, которое расходуется на внутренний аудит и временем, затрачиваемым на консультирование надо подходить весьма осторожно, поскольку основная цель внутренних аудиторов – это проведение проверок СВК зон финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта и его структурных подразделений с повышенным уровнем предпринимательского риска.

Существенное значение для повышения эффективности работы СВА и ее обеспеченности современными методиками имеет системное взаимодействие с внешними аудиторами. Оно в определенной степени предусмотрено правилами (стандартами) аудиторской деятельности, которыми руководствуется внешний аудит. Это взаимодействие необходимо, в первую очередь, для оптимизации зоны действия внешних аудиторов при проведении аудита или при оказании сопутствующих аудиту услуг. Оно предполагает проведение деловых встреч, обеспечивающих согласование запланированных контрольных мероприятий во избежание их дублирования.

Важным моментом в организации эффективного взаимодействия является взаимный доступ внутренних и внешних аудиторов к соответствующим программам проведения аудиторских проверок и к рабочей документации. Это помогает внешним аудиторах убедиться в правильности и обоснованности

выводов и предложений, сделанных внутренними аудиторами, а внутренним аудиторам – познакомиться с методиками и организацией проверок, применяемыми внешними аудиторами.

Качественная и надежная информация, предоставляемая внутренними аудиторами внешним аудиторам, укрепляет взаимное доверие и, зачастую, обуславливает сокращение объема проводимых ими контрольных процедур, а, значит, и стоимости аудиторской проверки. Это немаловажно, так как внутренние аудиторы обычно участвуют в оценке руководством хозяйствующим субъектом результатов работы аудиторской организации.

Контрольные вопросы

- 1 Понятие внутреннего аудита
- 2 Внутренний аудит в России
- 3 служба внутреннего аудита
- 4 Организация работы служб внутреннего аудита
- 5 Контроль качества

Литература: 6, 12, 14, 21, 36.

Темы рефератов для самостоятельной работы студентов:

- 1 Роль внутреннего аудита на предприятии
- 2 Развитие внутреннего аудита в России
- 3 Составление инструкции внутреннего аудита
- 4 Внутренний аудит как помощь в руководстве предприятием.

Тестовые задания

№	Вопрос	Варианты ответов
1	Какой вид аудита не относится к внутреннему аудиту?	А. финансовый аудит; Б. операционный аудит; В. аудит на соответствие Г. аудит основных средств Д. аудит информационных технологий; Е. аудит в области охраны окружающей среды.

2	Какие нормативные акты помогают законодательно создать службу внутреннего аудита? (выберите все правильные варианты)	А. Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Б. Налоговый кодекс РФ В. Стандарт Правительства РФ № 29 , «Рассмотрение работы внутреннего аудита».
3	К какой функции СВА относится задача «Проверка наличия и сохранности активов»	А. контрольная; Б. информационно-аналитическая; В. методологическая.
4.	К какой функции СВА относится задача «Изучение, оценка и мониторинг адекватности и эффективности СВК»	А. контрольная; Б. информационно-аналитическая; В. методологическая.
5	К какой функции СВА относится задача «Осуществление последующего контроля над устранением выявленных недостатков»	А. контрольная; Б. информационно-аналитическая; В. методологическая.
6	К какой функции СВА относится задача «Информирование собственника и топ-менеджмента хозяйствующего субъекта о выявленных обстоятельствах и тенденциях»	А. контрольная; Б. информационно-аналитическая; В. методологическая.
7	К какой функции СВА относится задача «Консультирование руководителей и специалистов хозяйствующего субъекта по вопросам, входящим в компетенцию СВА при наличии соответствующего опыта»	А. контрольная; Б. информационно-аналитическая; В. методологическая.
8	К какой функции СВА относится задача «Разработка и совершенствование системы управленческого учета и анализ практики ее применения»	А. контрольная; Б. информационно-аналитическая; В. методологическая.
9	К какой функции СВА относится задача «Проверка соблюдения правовой нормативной базы и внутренних регламентов хозяйствующего субъекта»	А. контрольная; Б. информационно-аналитическая; В. методологическая.
10	К какой функции СВА	А. контрольная;

	относится задача «Проверка эффективности работы с обязательствами»	Б. информационно-аналитическая; В. методологическая
11	К какой функции СВА относится задача «Проверка соблюдения правовой нормативной базы и внутренних регламентов хозяйствующего субъекта»	А. контрольная; Б. информационно-аналитическая; В. методологическая
12	К какой функции СВА относится задача «Информирование собственника и топ-менеджмента хозяйствующего субъекта о выявленных обстоятельствах и тенденциях»	А. контрольная; Б. информационно-аналитическая; В. методологическая
13	К какой функции СВА относится задача «Анализ исполнения планов и смет»	А. контрольная; Б. информационно-аналитическая; В. методологическая
14	Какой вид аудита применяется при проверках выполнения плановых заданий и требований нормативных документов?	А. финансовый аудит; Б. операционный аудит; В. аудит на соответствие Г. аудит основных средств Д. аудит информационных технологий; Е. аудит в области охраны окружающей среды.
15	Какой вид аудита применяется при подготовке документации для привлечения иностранных инвестиций?	А. финансовый аудит; Б. операционный аудит; В. аудит на соответствие Г. аудит основных средств Д. аудит информационных технологий; Е. аудит в области охраны окружающей среды.
16	В направлении «Рациональность, эффективность и соответствие регламентам использования системы экономической информации» осуществляется	А. финансовый аудит; Б. операционный аудит; В. аудит на соответствие Г. аудит основных средств Д. аудит информационных технологий; Е. аудит в области охраны окружающей среды
17	Направлен на повышение эффективности деятельности хозяйствующего субъекта, рост его конкурентоспособности.	А. финансовый аудит; Б. операционный аудит; В. аудит на соответствие Г. аудит основных средств Д. аудит информационных технологий; Е. аудит в области охраны окружающей среды
18	Направлен на повышение эффективности учетно-контрольной системы	А. финансовый аудит; Б. операционный аудит; В. аудит на соответствие Г. аудит основных средств Д. аудит информационных технологий;

		Е. аудит в области охраны окружающей среды
19	Проверка соблюдения хозяйствующим субъектом требований нормативной правовой базы	А. финансовый аудит; Б. операционный аудит; В. аудит на соответствие Г. аудит основных средств Д. аудит информационных технологий; Е. аудит в области охраны окружающей среды
20	При выходе хозяйствующего субъекта со своей продукцией на международный рынок проявляется интерес к этому виду аудита:	А. финансовый аудит; Б. операционный аудит; В. аудит на соответствие Г. аудит основных средств Д. аудит информационных технологий; Е. аудит в области охраны окружающей среды

Тема 11 Аудит учетной политики

- 1 Понятие учетной политики предприятия.
- 2 Аудит учетной политики предприятия в целях налогообложения.

1 Понятие учетной политики предприятия

Учетная политика предприятия - это совокупность правил реализации метода бухгалтерского учета, которая обеспечивает максимальный эффект от ведения учета.

Учетная политика является одним из основных документов, который устанавливает правила ведения бухгалтерского учета в организации. Разрабатывает учетную политику бухгалтер, а утверждает руководитель предприятия своим приказом или распоряжением. В учетной политике принято отражать только те вопросы, решение которых в соответствии с действующим законодательством многовариантно. Например, если у предприятия есть основные средства, то необходимо определить, на основе какого метода вы будете начислять на них амортизацию.

Экономический смысл учетной политики организации сводится к обеспечению формирования и отражения в учете оптимальных финансовых результатов ее деятельности. Финансово - хозяйственная ситуация на

предприятию может быть представлена по-разному: без нарушения правил и принципов учета, но путем выделения одних ее сторон и нивелирования других. С разделением налогового, финансового и управленческого учета именно эти возможности учетной политики выходят на первый план.

В современных условиях в зависимости от целей, поставленных менеджерами фирмы, величина формируемого финансового результата может варьироваться в сторону, как увеличения, так и в сторону уменьшения. Сроки включения затрат в себестоимость, подходы к определению величины отдельных статей затрат, формирование фондов и резервов за счет источников, включаемых в себестоимость, могут существенно снизить потенциальный финансовый результат, подлежащий распределению между собственниками. Это может послужить целям пополнения средств на развитие предприятия.

В то же время, действуя в аналогичной ситуации, но, выбрав иной вариант учетной политики, можно добиться обратного эффекта, если, например, приоритетным в данном периоде является привлечение инвесторов, получение кредитов и т.п.

Каждое предприятие должно иметь свою выбранную учетную политику. Диапазон практического применения учетной политики очень широк, особенно в части раскрытия для внешних пользователей данных бухгалтерского учета через финансовую отчетность. Предприятия подвергаются проверкам вышестоящих организаций, налоговых органов, аудиторских фирм и др. пользователей финансово-бухгалтерской информации. Поскольку одним из основных документов, подвергающихся первоочередной проверке, является принятая учетная политика предприятия и далеко не на каждом предприятии имеется в наличии такой или подобный документ, что связано с недостатком информации (опыта), то целью данной работы является: представление понятия «учетная политика», раскрытие её сущности и значимости, а также определение содержания учетной политики.

Таким образом, умело составленная учетная политика является одним из важнейших инструментов управления деятельностью фирмы и достижения, поставленных целей менеджмента.

2 Аудит учетной политики предприятия в целях налогообложения

Учетная политика для целей налогообложения утверждается приказом (распоряжением руководителя организации) и применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации. Аудит учетной политики для целей налогового учета включает организационно-технический и методологический разделы.

В рамках аудиторской проверки аудитор должен ответить на ряд вопросов, выяснить организационно-технические моменты ведения налогового учета в аудируемой организации и проанализировать следующие вопросы:

1) кем осуществляется налоговый учет в организации:

- главным бухгалтером;
- бухгалтерской службой;
- структурным подразделением и др.;

2) как составлены формы первичной учетной документации:

- на основе первичных документов бухгалтерского учета;
- на основе самостоятельно разработанных документов для налогового учета;

3) какова технология обработки информации для налогового учета:

- ручная;
- автоматизированная;

4) как составлены формы аналитических регистров налогового учета:

- на основе первичных документов бухгалтерского учета;

- на основе самостоятельно разработанных документов для налогового учета;

5) установлен ли перечень лиц, имеющих право подписи налоговых регистров;

6) утвержден ли график документооборота.

В рамках методологического раздела проверяется правильность исчисления налога на прибыль и НДС.

Например, при проверке исчисления налога на прибыль анализируются следующие вопросы, которые обязательно должны быть освещены в рабочих бумагах аудитора:

1) какой метод начисления амортизации используется для объектов основных средств:

- линейный метод;
- нелинейный метод;
- с применением понижающих коэффициентов;
- без применения понижающих коэффициентов;

2) определен ли метод начисления амортизации ОС, используемых для работы в условиях агрессивной среды и повышенной сменности;

3) определен ли порядок признания расходов на ремонт основных средств:

- признаются в отчетном периоде, в котором они были осуществлены в сумме фактических затрат;

- создается резерв на предстоящие расходы по ремонту ОС;

4) какой метод оценки сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров, выполнении работ, оказании услуг выбран:

- по себестоимости единицы запасов;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых во времени приобретений (ФИФО);

- по себестоимости последних во времени приобретений (ЛИФО);

5) отражен ли порядок распределения прямых расходов на остатки незавершенного производства, остатки готовой продукции, остатки отгруженной продукции;

6) определен ли порядок уплаты налога и авансовых платежей по обособленным подразделениям организации при наличии обособленных подразделений:

- среднесписочная численность работников;

- сумма расходов на оплату труда;

7) какой метод признания доходов и расходов используется:

- кассовый метод;

- метод начисления;

8) создается ли резерв под обесценение ценных бумаг профессиональными участниками рынка ценных бумаг, осуществляющими дилерскую деятельность и ведущими налоговый учет по методу начисления;

9) создается ли резерв предстоящих расходов на оплату отпусков.

При проверке исчисления НДС анализируются следующие вопросы.

1) определена ли дата возникновения обязанности по уплате НДС;

2) определен ли порядок уплаты налога и авансовых платежей по обособленным подразделениям организации;

3) определен ли показатель для расчета сумм НДС, подлежащих уплате по месту нахождения обособленных подразделений;

4) ведется ли в организации отдельный учет НДС (облагаемых и необлагаемых НДС видов деятельности);

5) определен ли порядок раздельного учета облагаемых и необлагаемых НДС видов деятельности.

Данный документ по оценке учетной политики организации можно использовать как программу (методику) проведения аудита по разделу «Учетная политика» и как рабочий документ аудитора, содержащий подробный

анализ и выявленные нарушения по итогам проверки. Такой документ с рекомендациями аудитора можно включить в письменную информацию (отчет аудитора).

Контрольные вопросы:

- 1 Понятие учетной политики предприятия
- 2 Организационно-технический раздел аудита учетной политики предприятия в целях налогообложения
- 3 Методический раздел аудита учетной политики предприятия в целях налогообложения

Литература: 8, 9, 18, 19, 25, 32.

Темы рефератов для самостоятельной работы студентов

- 1 Особенности аудита учетной политики предприятия в целях налогообложения в современных условиях
- 2 Виды аудита учетной политики предприятия

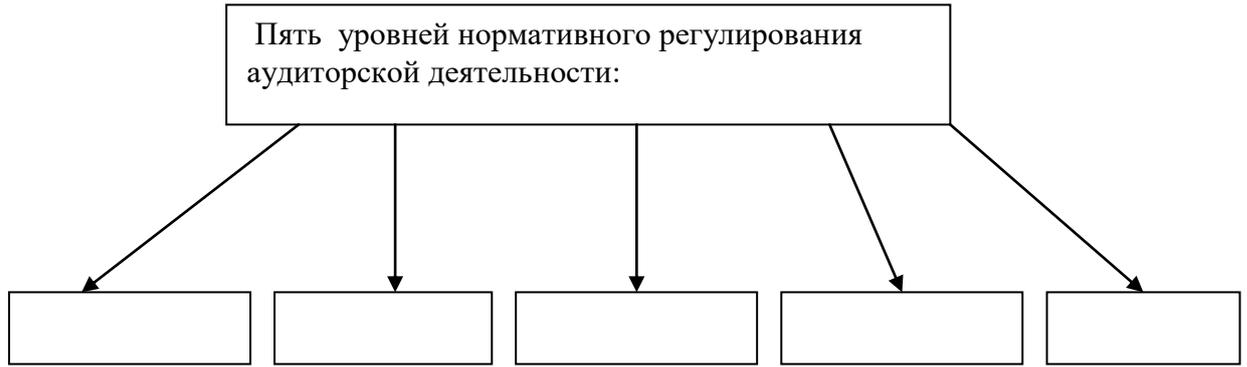
РАБОЧАЯ ТЕТРАДЬ

к самостоятельной контролируемой работе по дисциплине

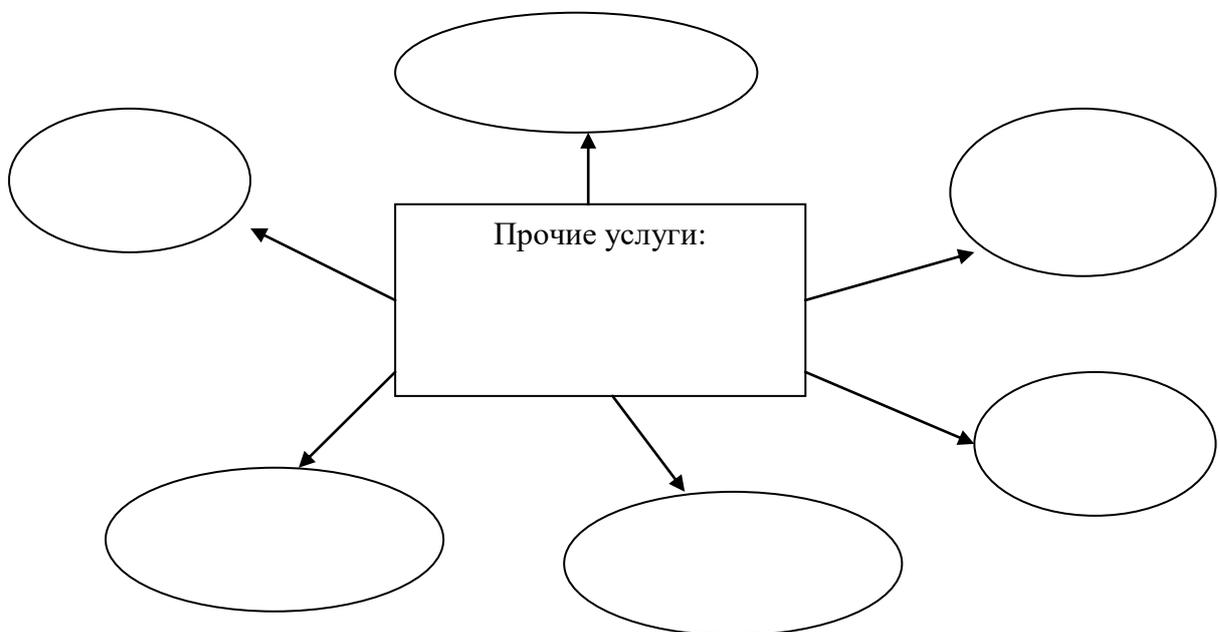
«Налоговый аудит»

для бакалавров направления «Экономика» всех форм обучения профиль

«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»



Виды прочих услуг:



Задача 1

ЗАО "Эдельвейс" заключило в январе 2015 года лицензионный договор с ООО "Протон" на передачу ему исключительных прав на использование промышленного образца сроком на пять лет.

Общая стоимость лицензии, с учетом НДС, составляет 590000 рублей.

В соответствии с договором за право использование образца ООО «Протон» с января 2008 года ежегодно оплачивает равными частями стоимость, определенную в договоре.

К моменту ввода в эксплуатацию ООО «Протон» внесло первый платеж, равный 118000 рублям, в том числе НДС 18000 руб.

Проверьте правильность выплаты суммы НДС, подлежащую включению в состав налоговых вычетов в 1 квартале 2015 г.

Задача 2

Сотрудники ЗАО "Вертекс", в соответствии с порученным им заданием, разработали компьютерную программу. Согласно заключенным контрактам, все объекты интеллектуальной собственности, созданные ими, принадлежат работодателю - ЗАО "Вертекс".

Создавая нематериальный актив, организация оплатила и использовала:

- труд сотрудников, разрабатывающих программу для ЭВМ - 25 000 руб.;
- единый социальный налог на величину оплаты труда сотрудников, создававших нематериальный актив - 8 900 руб.;
- расходные материалы - 5600 руб. (в том числе НДС);
- малоценные предметы - 1500 руб. (в том числе НДС);
- сбор за выдачу свидетельства о регистрации права - 2400 руб.;
- услуги сторонних организаций по доработке программы для ЭВМ - 24000 руб. (в том числе НДС).

Проверьте правильность выплаты НДС

Задача 3

ЗАО "Роза" выкупило у увольняющихся работников 100 собственных акций организации по цене 800 руб. на общую сумму 80 000 руб. Номинальная стоимость акций 1000 руб. В последующем ЗАО "Роза" реализовало выкупленные акции по цене 1200 руб. на сумму 120 000 руб.

Доход, полученный ЗАО "Роза" от этих операций, составил 40000 руб., включая:

1) разницу между номинальной стоимостью акций и ценой их приобретения:

$100 \text{ шт.} \times 1000 \text{ руб./шт.} - 100 \text{ шт.} \times 800 \text{ руб./шт.} = 20\,000 \text{ руб.}$

2) разницу между ценой реализации акций и их номинальной стоимостью:

$100 \text{ шт.} \times 1200 \text{ руб./шт.} - 100 \text{ шт.} \times 1000 \text{ руб./шт.} = 20\,000 \text{ руб.}$

Определите правильность выплаты налога на прибыль.

Тема 2 Основы налогообложения

Ключевые понятия:

Налог

Сбор _____

Налогоплательщик (плательщик сборов) _____

Объект

Налоговая система _____



Тема 3 Виды и размер ответственности за налоговые правонарушения

Ключевые понятия:

Налоговое правонарушение _____

Виновный в совершении налогового правонарушения _____

Назовите 4 основных формы вины при совершении налогового правонарушения и кратко их охарактеризуйте

Задача 5

За 1 квартал 2015 года ООО "Северное сияние" представило в налоговый орган по месту учета налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость 30 марта 2015 года. Согласно представленной декларации НДС, подлежащий уплате на основании этой декларации, составляет 1000 руб.

Оплата налога на добавленную стоимость по данной декларации произведена в срок.

Какие налоговые санкции будут применены к ООО "Северное сияние" за непредставление в установленный законодательством срок налоговой декларации по НДС. Рассчитайте сумму штрафных санкций.

Задача 6

Строительная организация заключила договор на выполнение работ и получила от заказчика 01.06.2015 кирпич на сумму 240 тыс. руб. в качестве предоплаты. Подрядчик оприходовал материал и возместил по нему налог на добавленную стоимость из бюджета. А работы еще не были выполнены. Декларация по налогу на добавленную стоимость организация предоставляет ежемесячно. 04 июля 2015 г. налоговая инспекция провела налоговую проверку и применила к организации санкции.

Рассчитайте сумму налоговых санкций.

Задача 7

Организация в 2015 году получила на расчетный счет сумму штрафных санкций за невыполнение обязательств по хозяйственным договорам. Возникает ли у организации обязательства по исчислению и уплате НДС?

Задача 8

Организация реализовала оправы для очков за период январь- март 2015 года на сумму 240000 руб. При этом при реализации оправ выписывала счета-

--	--	--

Задача 9

В первом квартале 2015 г. организация построила и ввела в эксплуатацию здание производственного назначения.

Затраты по строительству составили: стоимость материалов 118000 руб., в том числе НДС 18000 руб.; заработная плата работников с учетом начисленных сумм единого социального налога и страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний 420000 руб.; амортизация основных средств, использованных при строительстве, 80000 руб.

Проверьте правильность расчета суммы НДС, подлежащей перечислению в бюджет.

Задача 10

В 2015 году организация продает оборудование.

Цена реализации оборудования составила 1180000 руб. (с учетом НДС). Его остаточная стоимость к моменту продажи была равна 660000 руб.

Оборудование оплачивается по безналичному расчету.

Проверьте правильность расчета суммы НДС, подлежащей перечислению в бюджет.

Задача 11

Предприниматель без образования юридического лица Цветков И.П. отгрузил ООО "Елена" три тонны муки по цене 12000 руб. за тонну в ноябре 2015 года. ООО "Елена" в феврале 2016 года перечислило Цветкову И.П. денежные средства в сумме 36000 руб.

В договоре купли-продажи указано, что право собственности на сахар переходит к ООО "Елена" в момент оплаты.

Должен ли Цветков И.П. начислить и перечислить в бюджет налог на добавленную стоимость с реализованного сахара в 2015 году? Если должен, то рассчитайте сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую перечислению в бюджет.

Задача 12

Иностранный инвестор - физическое лицо переводит на валютный счет предприятия денежные средства в размере 36000 \$ для покупки офисного помещения со следующей формулировкой в платежном поручении: "На финансирование капитальных вложений производственного назначения". Предприятие занимается оптовой и розничной торговлей.

Проверьте правильность уплаты НДС в бюджет.

Задача 13

Индивидуальный предприниматель Савельев А.С., осуществляющий деятельность без образования юридического лица, занимается ремонтом обуви. В данном налоговом периоде его доход от предпринимательской деятельности составил 148000 руб. Документально подтвержденные расходы, направленные на осуществление предпринимательской деятельности, составили 50000 руб., в том числе расходы на консультационные услуги - 6000 руб., путевка в санаторий "Заря" - 9 000 руб., расходы на приобретение материалов - 12000 руб., расходы на приобретение инструментов и приспособлений - 8000 руб., прочие расходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельностью, - 15000 рублей. Проверьте сумму профессионального налогового вычета по налогу на доходы физических лиц в данном налоговом периоде.

Задача 14

Кошкин Д.В., работающий в ЗАО "Спектр", получает по своему желанию вторую профессию, не связанную производственным процессом. Стоимость

обучения в 2015 году составила 50 000 руб. По договоренности ЗАО "Спектр" оплачивает 50% стоимости обучения. В какой сумме полученный доход увеличивается налоговую базу по налогу на доходы физических лиц Кошкина Д.В. в данном налоговом периоде?

Задача 15

Организация за создание научного труда по авторскому договору начислила автору вознаграждение в сумме 10 000 руб. Автор представил в бухгалтерию организации заявление на применение профессионального налогового вычета в размере 20%. Какая сумма выплаты учитывается при определении налоговой базы в федеральный бюджет и ФФОМС?

Задача 16

Работнику за прошедший месяц были начислены: заработная плата в размере 13 000 руб., компенсационные выплаты, связанные с его увольнением - 12 000 руб., в том числе компенсация за неиспользованный отпуск - 5 000 руб. Расчитайте сумму НДФЛ, подлежащую уплате в бюджет.

Задача 17

В январе 2015 г. банк выплатил физическому лицу доходы в виде выигрышей по облигациям государственных займов РФ в сумме 36000 руб. Кто несет обязательство по взиманию налога на доходы физических лиц с выигрышей и по какой ставке?

Задача 18

Работнице организации, являющейся одинокой матерью, имеющей двоих детей (возраст - 10 лет и 17 лет), ежемесячно (с января по декабрь) начисляется заработная плата в сумме 17500 рублей. Расчитайте сумму налога на доходы физических лиц.

Задача 19

Организацией в течение месяца реализовано идентичных товаров: 100 шт. по цене 800 руб.; 200 шт. по цене 1000 руб.; 300 шт. по цене 900 руб. Партия товаров 100 шт. по цене 900 руб. была реализована работникам организации. Какая цена будет считаться рыночной при расчете единого социального налога с сумм материальной выгоды, полученной работниками организации от приобретения товаров?

Задача 20

Сотрудники ЗАО "Вертекс", в соответствии с порученным им заданием, разработали компьютерную программу. Согласно заключенным контрактам, все объекты интеллектуальной собственности, созданные ими, принадлежат работодателю - ЗАО "Вертекс".

Создавая нематериальный актив, организация оплатила труд сотрудников, разрабатывающих программу для ЭВМ - 250 000 руб.

Провести аудиторскую проверку выплат в ПФ РФ.

Задача 21

Российская организация получила по итогам 2015 г. прибыль от реализации продукции в размере 500000 руб. В марте 2016 г. ею получено извещение от иностранной организации о том, что по итогам 2015 г. ей начислены дивиденды в размере 500000 руб. Дивиденды поступили в апреле 2015 г. С иностранным государством, в котором расположен источник выплаты дивидендов, у РФ международного договора об избежании двойного налогообложения нет.

Исчислить налогооблагаемую временную разницу, отложенное налоговое обязательство, условный расход на прибыль, текущий налог на прибыль и отразить в учете.

Задача 22

Организация, составляющая бухгалтерскую и налоговую отчетность ежеквартально, реализовала в феврале 2015 года объект основных средств за 118000 руб. (в т.ч. НДС 18000 руб.). Данные по этому объекту в бухгалтерском и налоговом учете равны: первоначальная стоимость - 180000 руб., срок полезного использования - 24 месяца, метод начисления амортизации - линейный, срок фактического использования, включая месяц реализации, - 4 месяца, величина начисленной амортизации - 30000 руб., остаточная стоимость - 150000 руб. Таким образом, убыток от реализации объекта составил 50000 руб. ($150000 - (118000 - 18000)$).

Возникают ли в данном случае временные или постоянные разницы? Ответ пояснить.

Задача 23

При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год организация «А» в Отчете о финансовых результатах отразила прибыль до налогообложения (бухгалтерская прибыль) в размере 150000 рублей. Ставка налога на прибыль составила 20 процента.

Представительские фактические расходы превысили ограничения по представительским расходам, принимаемым для целей налогообложения, на 5000 руб.

Амортизационные отчисления, рассчитанные для целей бухгалтерского учета, составили 6000 руб. Из этой суммы для целей налогообложения к вычету принимается 3000 руб.

Начислен, но не получен процентный доход в виде дивидендов от долевого участия в деятельности организации «В» в размере 4000 руб.

Определить величину условного расхода по налогу на прибыль, постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива, отложенного налогового обязательства, текущего налога на прибыль.

Задача 24

Провести аудиторскую проверку выплаты налога на прибыль, для чего:

1. Определить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.
2. Определить сумму налога.
3. Заполнить налоговую декларацию по налогу на прибыль.
4. Отразить на счетах бухгалтерского учета.

Торгово-закупочное предприятие ОАО «Алти» за 1 квартал 2015г. имеет следующие показатели:

пеня, полученная по хозяйственному договору - 300 тыс. руб.

положительная курсовая разница - 150 тыс. руб.

розничный товарооборот - 354 тыс. руб.

закупочная стоимость реализованного в розницу товара - 177 тыс. руб., в т.ч. НДС-18%

выручка от реализации основных средств - 767 тыс. руб., в т.ч. НДС-18%, сумма амортизации реализованных основных средств-210 тыс. руб., первоначальная стоимость - 540 тыс. руб.

издержки обращения-30 тыс. руб.

Задача 25

Провести проверку уплаты налога на прибыль, если:

пеня, полученная по хозяйственному договору - 300 тыс. руб., в т.ч. НДС;

положительная курсовая разница - 150 тыс. руб.;

товарооборот розничный - 360 тыс. руб., в том числе НДС;

закупочная стоимость реализованного в розницу товара - 180 тыс. руб., в том числе НДС:

выручка от реализации основных средств - 720 тыс. руб., в том числе НДС. износ реализованных основных средств -210 тыс. руб., первоначальная стоимость 540 тыс. руб.;

издержки обращения - 30 тыс. руб.

Задача 26

Провести проверку уплаты налога на прибыль, если:
выручка (нетто) от продажи продукции - 200 тыс. руб.;

себестоимость проданной продукции - 120 тыс. руб.; в том числе командировочные расходы сверх норм - 15 тыс. руб.

убытки от выбытия основных средств - 6 тыс. руб.

отрицательная суммовая разница, - 40 тыс. руб.

положительная суммовая разница - 50 тыс. руб.

налоги, относимые на финансовый результат - 12 тыс. руб.

Тема 5 Аудит налога на прибыль

Ключевые понятия:

Налог на прибыль _____

Аудит налога на прибыль _____

Задача 28

При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год организация «А» в Отчете о финансовых результатах отразила прибыль до налогообложения (бухгалтерская прибыль) в размере 150000 рублей. Ставка налога на прибыль составила 20 процента.

Представительские фактические расходы превысили ограничения по представительским расходам, принимаемым для целей налогообложения, на 5000 руб.

Амортизационные отчисления, рассчитанные для целей бухгалтерского учета, составили 6000 руб. Из этой суммы для целей налогообложения к вычету принимается 3000 руб.

Начислен, но не получен процентный доход в виде дивидендов от долевого участия в деятельности организации «В» в размере 4000 руб.

Определить величину условного расхода по налогу на прибыль, постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива, отложенного налогового обязательства, текущего налога на прибыль.

Задача 29

Провести аудиторскую проверку выплаты налога на прибыль, для чего:

1. Определить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.
2. Определить сумму налога.
3. Заполнить налоговую декларацию по налогу на прибыль.
4. Отразить на счетах бухгалтерского учета.

Торгово-закупочное предприятие ОАО «Алтын» за 1 квартал 2016 г. имеет следующие показатели:

пеня, полученная по хозяйственному договору - 300 тыс. руб.

положительная курсовая разница - 150 тыс. руб.

розничный товароборот - 354 тыс. руб.

закупочная стоимость реализованного в розницу товара - 177 тыс. руб., в т.ч. НДС-18%

выручка от продажи основных средств - 767 тыс. руб., в т.ч. НДС-18%,
сумма амортизации реализованных основных средств-210 тыс. руб.,
первоначальная стоимость - 540 тыс. руб.

издержки обращения-30 тыс. руб.

Задача 30

Провести проверку уплаты налога на прибыль, если:

пеня, полученная по хозяйственному договору - 300 тыс. руб., в т.ч. НДС;

положительная курсовая разница - 150 тыс. руб.;

товарооборот розничный - 360 тыс. руб., в том числе НДС;

закупочная стоимость проданного в розницу товара - 180 тыс. руб., в том числе НДС:

выручка от продажи основных средств - 720 тыс. руб., в том числе НДС.
износ реализованных основных средств -210 тыс. руб., первоначальная стоимость 540 тыс. руб.;

издержки обращения - 30 тыс. руб.

Задача 31

Провести проверку уплаты налога на прибыль, если:

выручка (нетто) от продажи продукции - 200 тыс. руб.;

себестоимость проданной продукции - 120 тыс. руб.; в том числе командировочные расходы сверх норм - 15 тыс. руб.

убытки от выбытия основных средств - 6 тыс. руб.

отрицательная суммовая разница, - 40 тыс. руб.

положительная суммовая разница - 50 тыс. руб.

налоги, относимые на финансовый результат - 12 тыс. руб.

Тема 6 Методика аудиторской проверки операций с основными средствами

Основные понятия:

Аудит учета основных средств _____

Проверка операций по реализации и выбытию основных средств

Проверка правильности начисления амортизации

Проверка правильности учета отношения затрат на ремонт

Аудит капитальных вложений

Проверка учета нематериальных активов

Аудит учета производственных запасов

Задача 32

Бюджетное учреждение "Космос" получило в соответствии с утвержденной бюджетной росписью ассигнования на приобретение основных средств. Основные средства будут использоваться в производственных целях. Полученные средства учреждение "Космос" перечислил поставщику ООО "Рубин" согласно заключенному с ним договору.

Следует ли учитывать полученные ООО "Рубин" средства при расчете налоговой базы по налогу на прибыль?

Задача 33

Организация осуществляет строительство хозяйственным способом. Для производства строительных работ были закуплены строительные материалы на 17700 руб. (в том числе НДС). Материалы оплачены поставщику в полном объеме и доставлены на склад организации. В текущем налоговом периоде материалы использованы на строительство. Расходы на оплату труда, единый социальный налог, пенсионное обеспечение составили 150000 руб. Строительство закончено в том же налоговом периоде, когда произведены расходы. Законченные строительством основные средства введены в

эксплуатацию. Определить сумму НДС, подлежащую к начислению со стоимости выполненных работ.

Задача 34

Организация осуществляет строительство хозяйственным способом. Для производства строительных работ были закуплены строительные материалы на 17700 руб. (в том числе НДС). Материалы оплачены поставщику в полном объеме и доставлены на склад организации. В текущем налоговом периоде материалы использованы на строительство. Расходы на оплату труда, единый социальный налог, пенсионное обеспечение составили 150000 руб. Строительство закончено в том же налоговом периоде, когда произведены расходы. Законченные строительством основные средства введены в эксплуатацию. Определить сумму НДС, подлежащую включению в состав налоговых вычетов в отчетном периоде.

Тема 7 Внутренний аудит

Основные понятия:

Внутренний аудит _____

СВА _____

Опишите виды внутреннего аудита:

Напишите формулу расчета налога на имущество:

Задача 35

Провести аудиторскую проверку выплаты налога на имущество за 1 кв., если организация создана 10 февраля и имеет следующие балансовые остатки по счетам бухгалтерского учета.

Код счета	Остатки по балансу		
	10.02	01.03	01.04
01	100	100	100
04	10	8	9
05	0	1	2
02	0	30	40

Задача 36

Подлежит ли корректировке налог на имущество у организаций, определяющих выручку по моменту оплаты, на величину изменения себестоимости реализованной продукции (работ, услуг)?

Задача 37

Провести аудиторскую проверку выплаты налога на имущество, если по балансу предприятия налоговая стоимость имущества на 01.01.15 составляет

2100 тыс. руб., на 01.04.15 составляет 2400 тыс. руб., на 01.07.15 составляет 2800 тыс. руб., стоимость находящегося на балансе детского сада – 300 тыс. руб.

Задача 38

Провести аудиторскую проверку выплаты налога на имущество, если по балансу предприятия налоговая стоимость имущества на 01.01.15 составляет 700 тыс. руб., на 01.04.15 составляет 1200 тыс. руб., на 01.07.15 составляет 1800 тыс. руб., на 01.10.15 составляет 2200 тыс. руб., на 01.01.15 составляет 1800 тыс. руб., в том числе с 1. 10.15 введен налог на пожарную безопасность в размере 150 тыс. руб.

Список использованных источников

- 1 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ: [принят Гос. Думой 16 июля 1998 г.: ред. от 26 ноября 2008 г., с изм. от 17 марта 2009 г. № 5-П] // Российская газета. – 1998. - № 148.
- 2 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон Российской Федерации от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ: [принят Гос. Думой 19 июля 2000 г.: по сост. на 28 апреля 2009 г. № 67-ФЗ] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. - № 32.
- 3 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: Федеральный закон Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ [принят Гос.Думой 20 декабря 2001 г.: по сост. на 22 июля 2008 г. в ред. 148-ФЗ] // Российская газета. – 2008. - № 256.
- 4 Кодекс этики аудиторов России (одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ (протокол № 56 от 31 мая 2007 г.).-М.: Дашков и К, 2007. – 65 с.
- 5 О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ
- 6 Об аудиторской деятельности в РФ: Федеральный закон от 30 декабря 2008г. №307-ФЗ.- М.: ИНФРА-М, 2009.-42 с.
- 7 О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт: Федеральный Закон Российской Федерации от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ [принят Гос. Думой 25 апр. 2003 г.: одобр. Советом Федерации 14 мая 2003 г.].
- 8 Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». ПБУ 10/99: утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н (в ред. От 27.11.2006 № 156н) // Российская газета. – 2001. – 16 мая.

- 9 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». ПБУ 1/2008: утв. приказом Минфина РФ от 06 октября 2008г. № 106н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2008. – №10.
- 10 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/99: утв. приказом Минфина РФ от 06 июля 1999г. №43н (в ред. № 115н от 18.09.06) // Российская газета. – 2006. - № 92 – 93.
- 11 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: утв. приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114 в ред. № 23н от 11.02.08// Нормативные акты для бухгалтера. – 2009. - № 3.
- 12 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Министерства финансов РФ от 29 июня 1998 г. № 34н (с изм. и доп.).
- 13 Правило (стандарт) № 1. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696.
- 14 Правило (стандарт) № 4. Существенность в аудите. Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696.
- 15 Правило (стандарт) № 7. Внутренний контроль качества аудита. Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696.
- 16 Указание ЦБ РФ от 20 июня 2007 г. № 1843-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя».
- 17 Аудит: учеб. для вузов / под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Экономистъ, 2009. – 544 с.
- 18 Аудит эффективности в рыночной экономике /Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников. – М.: КноРус, 2009. – 328 с.

- 19 Бычкова, С.М. Международные стандарты аудита / С.М. Бычкова. – М.: БИНФА, 2013. – 384 с.
- 20 Бычкова, С.М. Практический аудит / С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина. – М.: Эксмо, 2014. – 176 с.
- 21 Галкина, Е.В. Бухгалтерский учет и аудит / Е.В. Галкина. – М.: КноРус, 2014. – 592 с.
- 22 Горожанкина, Е.А. Аудит / Е.А. Горожанкина. - М.: Дашкоа и Ко, 2012. – 368 с.
- 23 Евдокимова, А.В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации / А.В. Евдокимова, И.Н. Пашкина. – М.: Дашков и Ко, 2014. – 208 с.
- 24 Ендовицкий, С.В. Аудит / С.В. Ендовицкий. – М.: Ин-фолио, 2012. – 176 с.
- 25 Иванова, Е.И. Аудит эффективности в рыночной экономике / Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников. – М.: КноРус, 2012. – 328 с.
- 26 Кришталева, Т.И. Аудит налогообложения / Т.И. Кришталева. – М.: Дашков и Ко, 2014. – 272 с.
- 27 Лебедева, Е.М. Аудит / Е.М. Лебедева. – М.: Академия, 2013. – 176 с.
- 28 Мазуренко, А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит / А.А. Мазуренко. – М.: КноРус, 2014. – 236 с.
- 29 Мерзликина, Е.М. Аудит / Е.М. Мерзликина, Ю.П. Никольская. – М.: Инфра-М, 2012. – 368 с.
- 30 Миргородская, Т.В. Аудит / Т.В. Миргородская. – М.: КноРус, 2015. – 254 с.
- 31 Пугачев, В.В. Международные стандарты аудита / В.В. Пугачев. – М.: Дело и Сервис, 2014. – 304 с.
- 32 Савин, А.А. Аудит налогообложения / А.А. Савин. – М.: Вузовский учебник, 2014. – 384 с.
- 33 Сборник задач по аудиту с решениями. Практикум / под ред. А.Д. Ларионова. – 4-е изд. перераб. и доп. – М.: Проспект, 2013. – 696 с.
- 34 Суйц, В.П. Аудит / В.П. Суйц, В.А. Ситникова. – м.: КноРус, 2009. – 168 с.

- 35 Терентьева, Т.А. Аудит налогообложения / Т.А. Терентьева. – М.: Экономика, 2015. – 192 с.
- 36 Шеремет, А.Д. Аудит: Учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М: Инфра-М, 2007. – 448 с.
- 37 Шиленко, С.И. Основы аудита / С.И. Шиленко, Р.В. Шеин, Е.В. Колосова. – М.: КноРус, 2014. – 152 с.
- 38 Юдина Г.А. Основы аудита / Г.А. Юдина, М.Н. Черных. – М.: КноРус, 2013. – 352 с.

Учебное пособие

НАЛОГОВЫЙ АУДИТ

Учебное пособие для бакалавров по направлению «Экономика»
профиль «Бухгалтерский учет, анализ, аудит»

Подписано в печать

Бумага офсетная. Формат 60x84 1/16

Заказ _____ Тираж 350 экз.

Условных печатных листов 13,25

Отпечатано в типографии

ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»

350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13