

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации
ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет
имени И. Т. Трубилина»

НАЛОГОВЫЙ АУДИТ (ПРОДВИНУТЫЙ УРОВЕНЬ)

Учебник

Краснодар
КубГАУ
2018

УДК 657.6:336.22(075.8)
ББК 65.052
Н23

Р е ц е н з е н т ы :

Т. И. Кисилевич – доктор экономических наук, профессор
(Сочинский государственный университет туризма и курортного дела);

И. Н. Богатая – доктор экономических наук, профессор
(Ростовский государственный экономический университет);

Н. К. Васильева – доктор экономических наук, профессор
(Кубанский государственный аграрный университет)

Н23 **Налоговый аудит (продвинутый уровень) : учебник / А. В. Петух, М. Ф. Сафонова, И. Н. Калинина, Д. С. Резниченко. – Краснодар : КубГАУ, 2018. – 208 с.**

ISBN

В учебнике изложены основные теоретические и методические аспекты, связанные с организацией и проведением налогового аудита, направленные на формирование навыков выявления нарушений налогового законодательства.

Учебник предназначен для обучающихся по направлению подготовки 38.04.01 «Экономика», направленность «Учет, анализ и аудит».

УДК 657.6:336.22(075.8)
ББК 65.052

© Петух А. В., Сафонова М. Ф.,
Калинина И. Н.,
Резниченко Д. С., 2018
© ФГБОУ ВО «Кубанский
государственный аграрный
университет имени
И. Т. Трубилина», 2018

ISBN

ПРЕДИСЛОВИЕ

Проблема эффективной организации налогового аудита в настоящий момент требует комплексного методологического решения. В последнее время усложнилось налоговое законодательство, увеличилось количество судебных налоговых споров, и, как следствие, по статистическим данным налоговый аудит стал наиболее востребованной услугой на аудиторском рынке. Таким образом, необходимо научное обобщение всей системы мер с целью формирования теоретических и методических аспектов налогового аудита различных видов деятельности.

Эффективная система налогового аудита позволяет оперативно и грамотно управлять имуществом организации, планировать налоговую нагрузку, что в значительной степени способствует сокращению объема налоговых обязательств, уменьшению финансовых рисков и положительному влиянию на финансово-экономическое положение организации.

Текущий мониторинг налоговых затрат невозможен без соответствующего информационного обеспечения, поэтому важнейшее значение приобретает формирование у хозяйствующих субъектов такой учетно-налоговой системы, которая бы охватывала все учетно-аналитические процедуры, обеспечивала коммуникационное взаимодействие через горизонтальные и вертикальные информационные потоки. Внедрение сбалансированной учетно-налоговой системы позволит организациям адаптировать учетный процесс к условиям внешней среды, а также сформировать юридически и экономически обоснованную модель управления налоговыми затратами, которая одновременно будет отвечать требованиям учетного и налогового законодательства и целевым ориентирам максимально возможной оптимизации налоговых платежей.

Материалы учебника разработаны в соответствии с программой курса «Налоговый аудит (продвинутый уровень)».

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОВОГО АУДИТА

1.1 Сущность налогового аудита

Современное состояние отечественной экономики требует совершенствования системы управления бизнесом. Необходима разработка мероприятий, способствующих повышению внутреннего контроля системы учета и налогообложения экономического субъекта. Для пользователей отчетности важным является не только достоверность информации, отраженной в налоговой декларации и бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и оценка налоговых рисков, влияющих на финансовое положение организации, поэтому роль налогового аудита существенно возрастает.

Налоговый аудит на сегодняшний день является единственным инструментом, благодаря которому может быть предоставлена руководству, собственникам и другим заинтересованным пользователям объективная и достоверная информация о состоянии расчетов с бюджетом по налогам и оптимизирована система налогообложения экономического субъекта.

В настоящий момент многие организации уделяют особое внимание проверке правильности ведения налогового учета. Это обусловлено сложностью российского налогового законодательства, неопределенными и двойственными трактовками многих его положений, наличием большого количества спорных арбитражных дел. Неверное и несвоевременное исчисление и уплата налоговых платежей приводят к начислению пеней и штрафов, что негативно сказывается на финансовом положении организации.

Интересы государства обеспечиваются эффективной работой экономических субъектов, увеличением размеров доначислений налогов в бюджет за счет большого охвата налогоплательщиков.

Для собственников проведение аудита в отношении налоговых обязательств позволяет не только сделать выводы относительно правильности исчисления и уплаты налогов, но и минимизировать налоговые риски и потенциальные санкции за нарушение налогового законодательства, которые существенно

влиять на финансовое состояние организации.

Для сотрудников экономического субъекта важна достоверность расчета налога на доходы физических лиц и страховых взносов. Инвесторы, прежде чем вложить свои ресурсы, требуют подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе в части расчетов по налоговым обязательствам.

Услуги, которые оказывают аудиторские организации или индивидуальные аудиторы в части проверки исчисления и уплаты налоговых платежей, формирования налоговых расчетов и деклараций, консультирования в области налогового учета, а также защиты интересов налогоплательщиков в арбитражных судах и в налоговых органах, именуется налоговым аудитом.

Исследованию сущности налогового аудита, его места в системе аудита и современной отечественной экономике посвящен ряд научных исследований, представленных в таблице 1.1.

Первая попытка рассмотрения налогового аудита принадлежит И. А. Бажину [9]. Он отождествляет совершенно разные понятия «аудит» и «ревизия». Однако проверку налоговой отчетности налоговыми органами невозможно назвать «налоговым аудитом» по следующим причинам:

– Налоговый кодекс Российской Федерации определяет такую проверку, как форма «налогового контроля», которая имеет государственный властный характер и предусматривает налоговую санкцию в качестве меры ответственности за допущение ошибки в налоговой отчетности;

– аудит является независимой проверкой, осуществляемой коммерческими (негосударственными) организациями, и не предусматривает наложение на аудируемое лицо штрафных санкций; напротив, он проводится с целью совершенствования расчетов на предприятии и позволяет руководству избежать ошибок и правонарушений.

По мнению Т. М. Гурьевой [29], сущность налогового аудита заключается в анализе бухгалтерской и налоговой отчетности экономического субъекта с целью обнаружения ошибок в части порядка начисления и уплаты налогов и сборов. В этом случае должны определяться не только недоимки, но и переплаты налогов и сборов.

Н. В. Дронина [15] считает, что налоговый аудит является

исследовательским процессом, базирующимся на научно обоснованных принципах контроля качества аудиторской услуги, подчиненным целям оптимизации налоговых обязательств в строго определенных правовых рамках.

Таблица 1.1 – Многообразие понятий налогового аудита в специальной литературе

Определение налогового аудита	Автор	Комментарий	Комментарий с позиции российского законодательства
1	2	3	4
Автор классифицирует налоговый аудит в зависимости от применяемых аудиторских процедур, как сопутствующую услугу, отдельный вид услуги, специальное задание, составляющую общего аудита	А. А. Василенко	Классификация соответствует международным стандартам аудита (МСА)	Не обосновано федеральными стандартами аудита
Налоговый аудит – вид профессиональной деятельности в части оказания заказчику услуг согласно договору, позволяющих экономическому субъекту оптимально и своевременно исполнять обязанности по законодательству Российской Федерации в части налогообложения. Налоговый аудит может осуществляться аудиторскими организациями, как в рамках аудита финансовой отчетности, так и отдельно. Налоговый аудит может быть внешним и внутренним	Т. И. Кришталева	Налоговый аудит является частью общего и внутреннего аудита	Характеризуя данную концепцию, можно утверждать, что налоговый аудит: 1) проверка налогообложения в рамках финансовой отчетности; 2) аудит налогообложения в рамках внутреннего аудита. Согласно законодательству, налоговый аудит не является ни общим, ни внутренним аудитом
Сущность налогового аудита заключается в осуществлении анализа налоговой отчетности организации с целью определения ошибок при расчетах налогов и сборов	Т. М. Гурьева	Налоговый аудит является прочей услугой	Не соответствует традиционной трактовке, представленной в методике
Независимая проверка налоговой отчетности экономического субъекта, отдельный вид аудиторской деятельности с целью формирования мнения о достоверности налоговой отчетности, дающий возможность аудируемому лицу осуществить конституционные обязанности по перечислению законодательно определенных налогов в соответствии с требованиями законодательства в области налогообложения	Д. В. Орлов	Налоговый аудит рассматривается как отдельный вид аудиторской деятельности, обособленный от аудита финансовой отчетности, сопутствующих и прочих услуг	Не соответствует Федеральному закону «Об аудиторской деятельности»

Продолжение таблицы 1.1 – Многообразие понятий налогового аудита в специальной литературе

1	2	3	4
<p>В рамках налогового аудита осуществляется налоговое планирование, контроль расчетов с бюджетом, поэтому он является самостоятельным видом внешнего аудита, проводимого аудиторскими организациями</p>	<p>О. А. Миронова, А.Ф. Ханафеев</p>	<p>Налоговый аудит – это вид аудита, а не сопутствующая услуга</p>	<p>Согласно законодательству трактовка налогового аудита, представленная авторами, не является общим аудитом</p>
<p>В широком значении налоговым аудитом признается любая проверка правильности исчисления и своевременности уплаты в бюджет налогов, вне зависимости от проверяющего субъекта, его целевой направленности и характера отношений с проверяемой организацией</p>	<p>М. В. Попов</p>	<p>Налоговый аудит как часть аудиторской проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом. Налоговый аудит как самостоятельный вид услуги, проводимый согласно договору на предоставление услуг</p>	<p>Соответствует закону «Об аудиторской деятельности»</p>
<p>Под комплексным характером налогового аудита понимается проверка выполнения налоговых обязательств перед государством экономическим субъектом, а также анализ результатов проверки экономического субъекта, которая проводилась налоговыми органами</p>	<p>И. Б. Шурчкова</p>	<p>Рассматривается как сопутствующая услуга</p>	<p>Данное утверждение не противоречит законодательству, но при этом не учитывается, что аудитор не выражает отдельного мнения о достоверности налоговой отчетности</p>
<p>Налоговый аудит – специальное аудиторское задание по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов организации. Основная его цель – выражение мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и</p>	<p>И. А. Бажин</p>	<p>Налоговый аудит является частью общего аудита и частично входит в налоговый и юридический консалтинг</p>	<p>Данное утверждение является необоснованным, так как налоговый аудит первичен, а консалтинг – вторичен</p>

других платежей в бюджеты различных уровней			
---	--	--	--

Окончание таблицы 1.1 – Многообразие понятий налогового аудита в специальной литературе

1	2	3	4
<p>Налоговый аудит – проверка состояния бухгалтерского и налогового учета на независимой основе, в том числе расчетов аудируемого лица по налогам и сборам, экспертиза налоговых платежей экономического субъекта для установления налоговых рисков и выявления резервов по уменьшению налоговой нагрузки на финансовую деятельность клиента</p>	<p>Л. В. Усатова</p>	<p>Налоговый аудит представлен автором как часть общего аудита и в то же время является сопутствующей и прочей услугой</p>	<p>Представленная в концепции цель налогового аудита – снижение налоговых рисков, не соответствует классическому определению и является задачей, вытекающей из функции налогового аудита</p>
<p>Аудиторская проверка налоговой отчетности – процесс сбора, анализа, оценки и обобщения информации, содержащейся в налоговой отчетности с целью выражения независимого мнения о ее соответствии действующему законодательству и установления размеров выявленных отклонений в стоимостном выражении</p>	<p>Т. А. Терентьева</p>	<p>Налоговый аудит является частью общего аудита</p>	<p>Утверждение не противоречит законодательству, но при этом не учитывается, что аудитор не выражает отдельного мнения о достоверности налоговой отчетности</p>
<p>Сущность налогового аудита можно определить как вид услуг в области аудита по независимой проверке финансово-хозяйственной деятельности и учетной системы организации с целью формирования мнения о соответствии действий экономического субъекта требованиям налогового законодательства. «Узкое» значение налогового аудита – специальное задание, связанное с юридической оценкой действий организации в отношении исполнения налоговых обязательств</p>	<p>Н. С. Косова</p>	<p>Налоговый аудит как часть общего аудита и одновременно сопутствующая аудиту услуга</p>	<p>Утверждение не противоречит законодательству, но не учитывает существование консалтинга</p>

Н. С. Косова [32] определяет налоговый аудит как вид услуг в области аудита по независимой проверке финансово-хозяйственной деятельности и учетной системы организации с целью формирования мнения о соответствии действий экономического субъекта требованиям налогового законодательства. В «узком» значении автор рассматривает налоговый аудит как специальное задание, связанное с юридической оценкой действий организации в отношении исполнения налоговых обязательств.

По мнению Т. И. Кришталевой [40], налоговый аудит – вид профессиональной деятельности в части оказания заказчику услуг согласно договору, позволяющему экономическому субъекту оптимально и своевременно исполнять обязанности в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации в части налогообложения.

О. А. Луговкина [36] трактует налоговый аудит как аудит консолидированного налогоплательщика, представляющего собой независимую проверку систем бухгалтерского и налогового учета группы на предмет правильности формирования налогооблагаемой базы по каждому виду налогов, исчисления и уплаты налогов и сборов за определенный период времени; состояние расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами; соответствия систем бухгалтерского и налогового учета требованиям действующего законодательства.

По мнению Ж. А. Морозовой [46], налоговый аудит – отдельное направление в системе отечественного аудита. Автор различает такие понятия, как комплексный, тематический и структурный налоговый аудит. В процессе аудита финансовой отчетности проверяется правильность исчисления и уплаты налогов, поэтому налоговый аудит, по мнению автора, «может выступать как часть собственного аудита, так и самостоятельное направление».

Д. В. Орлов [64] представляет налоговый аудит как самостоятельный вид аудиторской деятельности, преследующий цель формирования мнения о достоверности налоговой отчетности, позволяющий аудируемому лицу осуществить конституционные обязанности по перечислению законодательно определенных налогов в соответствии с требованиями законодательства в области налогообложения.

А. А. Савин, А. А. Савина [66] определяют аудит

налогообложения как сложный и трудоемкий процесс, предусматривающий тщательную проверку соблюдения законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также контроль устранения выявленных нарушений.

В соответствии с Методикой аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации от 11 июля 2000 г., протокол № 1, далее – Методика) под налоговым аудитом понимают выполнение специального аудиторского задания [47] «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». Это определение наиболее полно отражает сущность налогового аудита как специального аудиторского задания.

1.2 Нормативное регулирование налогового аудита

Аудит налогообложения является одним из наиболее популярных и востребованных направлений аудита в современных российских условиях. Однако в настоящее время отсутствует четкое определение его места и роли в общей структуре аудиторской деятельности. Не достаточно полно изучены проблемы техники и технологии налогового аудита, т. е. этапность его проведения. Эти факторы указывают на необходимость разработки методических и практических рекомендаций по организации проведения проверки, которые бы являлись источником регулирования аудиторской деятельности на федеральном уровне.

Первым документом, регулирующим вопросы проведения налогового аудита в России, является Методика аудиторской

деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами». В соответствии с ней под налоговым аудитом понимается выполнение 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, порядке формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды. Методика имеет рекомендательный характер и предусматривает рассмотрение следующих задач:

- определение основных принципов, этапов и подходов к проведению налогового аудита;
- установление основ взаимоотношений аудиторской организации с налоговыми органами при выполнении налогового аудита;
- определение ответственности сторон при проведении налогового аудита;
- установление порядка проведения и оформления результатов выполнения специального аудиторского задания по налоговым вопросам.

Российским законодательством закреплён перечень услуг, которые могут оказывать аудиторские организации и индивидуальные аудиторы. В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 к таким услугам можно отнести:

1. Аудиторскую деятельность (аудиторские услуги):
 - аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, предусмотренной Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ, или аналогичной по составу отчетности, предусмотренной иными федеральными законами;
 - сопутствующие услуги, установленные международными стандартами аудиторской деятельности.
2. Прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью.

Эта классификация услуг в достаточной степени приблизила законодательные трактовки теории налогового аудита к международной практике. Однако вследствие внесения изменений в международные стандарты аудита, определение аудиторских

услуг, закрепленное в законе № 307-ФЗ, оказалось не актуальным действующей редакции МСА 800 «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям», согласно которому понятие «аудит» включает аудит стандартной бухгалтерской отчетности и специальный аудит. Специальные аудиторские задания относятся к частным случаям сопутствующих аудиту услуг. Аудит и обзорные проверки формируют услуги по выражению уверенности, а сопутствующие услуги включают в себя согласованные процедуры и компиляцию.

Одной из основных концепций международных стандартов является концепция уверенности. Комитет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (англ. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)) закрепил международную концепцию заданий, обеспечивающих уверенность, в котором разграничил виды услуг на две группы:

- аудит и обзорные проверки финансовой информации прошлых периодов;
- задания, обеспечивающие уверенность, за исключением аудита и обзорных проверок финансовой информации прошлых периодов.

Однако не все задания, выполняемые практикующими аудиторами, являются заданиями, обеспечивающими уверенность. В частности, задания, рассматриваемые в международных стандартах сопутствующих услуг, такие как задания по выполнению согласованных процедур и компиляции, не являются заданиями, обеспечивающими уверенность, согласно МСЗОУ 3000 [1].

«Задание, обеспечивающее уверенность – задание, в рамках которого целью практикующего специалиста является получение достаточных надлежащих доказательств для формирования вывода, призванного повысить степень уверенности предполагаемых пользователей, за исключением ответственной стороны, в результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев. Каждое задание, обеспечивающее уверенность, можно классифицировать в одну из двух групп: либо задание, обеспечивающее разумную уверенность, либо задание, обеспечивающее ограниченную уверенность» [51], отмечается в тексте МСЗОУ 3000.

С позиции положений МСА [15], аудит представляет собой

задание, обеспечивающее разумную (высокую) уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения, и разграничен с другими заданиями, обеспечивающими иную степень уверенности, либо не обеспечивающими ее.

Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, в отличие от аудита, согласно МСА, не является основой для формирования мнения о достоверном отражении финансовой информации во всех существенных аспектах и не направлена на получение разумной уверенности в том, что промежуточная финансовая информация не содержит существенных искажений. В процессе обзорной проверки могут быть выявлены значимые вопросы, оказывающие влияние на промежуточную финансовую информацию и требующие внимания аудитора. Однако эта проверка не обеспечивает получение всех доказательств, которые были бы необходимы при проведении аудита.

Другие специальные аудиторские задания, содержащиеся в МСА, следует относить к сопутствующим услугам, которые регулируются МССУ 4400 и МССУ 4410. Однако необходимо отметить, что сопутствующие услуги, попадающие под воздействие МССУ 4400, 4410, заимствованы из перечня услуг по специальным аудиторским заданиям. Следовательно, они могут служить одним из источников доказательства правомерности отнесения налогового аудита к сопутствующим услугам.

Положения методики «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» не отвечают современным потребностям налогового аудита. В частности, в ней отсутствуют такие основополагающие элементы, как разграничение правового регулирования налогового аудита и других сопутствующих услуг, в том числе налогового консультирования; требования к форме и содержанию заключения и отчета по результатам проведенного налогового аудита; принципы и требования, которые обязан соблюдать аудитор при осуществлении налогового аудита. В то время, как общий аудит регулируется значительным количеством правил (стандартов) аудиторской деятельности, Методика содержит в себе требования к налоговому аудиту как к дополнительной услуге, связанной с аудитом.

В МСА 800 «Особенности аудита отчетности, составленной в соответствии со специальными правилами», также отсутствует

определение «аудит налогообложения». Этот факт позволяет провести аналогию содержания данного стандарта с предшествующим. Таким образом, указанный вид аудиторских услуг в совокупности с принятым МСА 800 позволяют рассматривать налоговый аудит как специальное аудиторское задание в системе общего аудита.

Настоящий стандарт МСА 800 содержит требования к порядку проведения аудиторской организацией или индивидуальным аудитором аудита отчетности, содержащей систематизированную по специальным правилам финансовую информацию с соответствующими пояснениями и раскрытием наиболее важных способов ее составления. Далее в нем содержится требование следованию этическим нормам и правилам, обязательным для выполнения заданий по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, но, в первую очередь, принципу независимости. В стандарте указывается, в каких случаях он не может применяться, например, в том случае, если при составлении отчетности по специальным правилам, обусловленным требованиями договора, руководство аудируемого лица может согласовать с пользователем данной отчетности пороговое значение, ниже которого искажения, выявленные в ходе аудита, не будут исправляться. Однако установление такого порогового значения не освобождает аудитора от определения уровня существенности с целью планирования и выполнения задания.

В МСА 800 определены обязанности аудиторов, связанные с формированием мнения относительно отчетности, составленной по специальным правилам. В случае установления аудитором противоречий в отчетности, но их не раскрытии, он должен модифицировать свое мнение, выраженное в аудиторском заключении.

Этот стандарт определяет дополнительные требования в части аудиторского заключения, кроме тех, которые имеют место в МСА 700. Аудиторское заключение должно содержать:

- 1) данные о цели составления отчетности и при необходимости круге предполагаемых пользователей;
- 2) данные об ответственности руководства аудируемого лица за альтернативный выбор уместных в данных обстоятельствах специальных правил составления отчетности;
- 3) часть, привлекающую внимание и содержащую указание на

то, что отчетность составлена в соответствии со специальными правилами и, соответственно, может быть неприменима для использования в других целях.

На основании анализа нормативных документов, регулирующих вопросы организации и технологии аудита налогообложения, рассмотренных выше, можно сделать вывод об отсутствии в российском законодательстве определения налогового аудита как прочей или сопутствующей услуги.

Исходя из анализа практики, научных трудов, содержащих особенности различных подходов к пониманию сущности налогового аудита, положений МСА, в свете этих регламентов налоговый аудит представляет собой вид аудита, а именно – задание, обеспечивающее разумную (высокую) уверенность. Таким образом, по нашему представлению, в соответствии с международным подходом, закрепленным Международной концепцией заданий, обеспечивающих уверенность, корректным было бы рассмотрение налогового аудита как отдельного вида, по результатам которого будет выражено мнение о достоверности аудируемой отчетности в аудиторском заключении.

1.3 Концептуальная модель налогового аудита

Для того чтобы наиболее полно понять сущность налогового аудита, выявить его отличительные признаки, необходимо проанализировать взаимосвязь налогового аудита как специального аудиторского задания и аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, представленного в таблице 1.2.

Так, ряд авторов придерживается мнения, что эти два направления взаимно пересекаются, так как в процессе общего аудита проводится налоговый аудит. Однако в процессе общего аудита отчетности экономического субъекта проверяются только вопросы правильности исчисления и уплаты налогов выборочным способом, в то время как налоговый аудит проверяет этот вопрос сплошным методом, что минимизирует риск необнаружения ошибок.

Именно по этой причине многие организации при проведении

общего аудита отдельно указывают в договорах с аудиторскими фирмами объем работ по налоговому аудиту. На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что налоговый аудит может проводиться как в составе общего аудита, так и в качестве самостоятельного направления.

К прочим услугам в области налогового консультирования, согласно Методике, можно отнести:

- разработку предложений и рекомендаций по оптимизации налогообложения экономического субъекта;
- разработку рекомендаций по полному и правильному применению налоговых льгот экономическим субъектом;
- выработка комплекса мер, направленных на оптимизацию налогов и снижение налоговых рисков в рамках действующего законодательства;
- разработка предложений по созданию у организации – клиента системы внутреннего контроля за правильностью исчисления налогов и сборов;
- постановка налогового учета;
- налоговое планирование и оптимизация налогообложения;
- налоговое сопровождение в виде текущего консультирования по вопросам применения норм налогового законодательства;
- защита интересов налогоплательщиков в арбитражных судах и судах общей юрисдикции;
- задания, получаемые от государственных органов, связанные с налогообложением и др.

Таблица 1.2 – Взаимосвязь налогового аудита как специального аудиторского задания и аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности

Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности	Налоговый аудит
1	2
Цель	
Выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета нормативным актам	Выражение мнения о полноте и достоверности информации о расчетах с бюджетом по уплачиваемым экономическим субъектом налогам и сборам, отраженным в бухгалтерской (финансовой) отчетности
Объект	
Система учета и внутреннего контроля, финансовая (бухгалтерская) отчетность	Бухгалтерская и налоговая отчетность экономического субъекта, налоговые

экономического субъекта	обязательства перед бюджетом различных уровней
Нормативное регулирование	
Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ)	ГК РФ и п. 3 Методики аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами»
Характер проведения аудиторской проверки	
Инициативный и обязательный	Инициативный; при общем аудите – как элемент программы «Аудит расчетов с бюджетом»
Периодичность проверки	
Является периодическим, осуществляется с годовым интервалом	Осуществляется по желанию экономического субъекта (непрерывный во времени)

Окончание таблицы 1.2

1	2
Аналитические процедуры	
<p>1. Сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с плановыми показателями, определенными экономическим субъектом.</p> <p>2. Сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с прогнозными показателями, самостоятельно определенными аудитором.</p> <p>3. Сравнение показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством.</p> <p>4. Сравнение показателей бухгалтерской отчетности со среднеотраслевыми данными.</p> <p>5. Сравнение показателей бухгалтерской отчетности с небухгалтерскими данными (сведениями, не входящими в состав бухгалтерской отчетности).</p> <p>6. Анализ изменений с течением времени показателей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов, связанных с ними.</p> <p>7. Другие виды аналитических процедур, в том числе учитывающие индивидуальные особенности организационной структуры экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит.</p>	<p>1. Анализ и рассмотрение элементов системы налогообложения экономического субъекта.</p> <p>2. Определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели.</p> <p>3. Проверка методики исчисления налоговых платежей экономическим субъектом.</p> <p>4. Проведение правовой и налоговой экспертизы существующей системы хозяйственных взаимоотношений.</p> <p>5. Оценка документооборота и изучение системы внутреннего контроля экономического субъекта.</p> <p>6. Проведение предварительного расчета налоговых показателей экономического субъекта.</p> <p>7. Проверка и подтверждение правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды РФ.</p>
Оформление результатов проверки	
<p>Заключение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности</p>	<p>Заключение о степени полноты и правильности исчисления, отражения и перечисления платежей в бюджет, о правильности применения налоговых льгот</p>
Взаимосвязь с внутренним аудитом	
<p>Организация эффективной системы внутреннего аудита сокращает аудиторские риски внешних аудиторов</p>	

Данные услуги направлены на оптимизацию налоговых платежей экономического субъекта, а также консультирование по отдельным вопросам налогообложения, в то время как налоговый аудит подразумевает проведение конкретных проверочных мероприятий, направленных на правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налоговых платежей и сборов.

1.4 Виды налогового аудита

Для более детального рассмотрения системы налогового аудита выделим ее составные элементы (субъекты налогового аудита) и проведем анализ их отличительных признаков (рисунок 1.1).

В зависимости от формы осуществления налоговый аудит подразделяется на:

- внутренний налоговый аудит, осуществляется аудиторскими комитетами и подразделениями внутреннего аудита;
- внешний налоговый аудит, осуществляется налоговыми и правоохранительными органами, а также аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

По направлению деятельности налоговый аудит делится на:

- налоговый аудит, проводимый как часть аудиторской проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, осуществляется в соответствии с утвержденными законодательно-нормативными актами, регулирующими порядок расчета и уплаты налогов и сборов;
- налоговый аудит, проводимый в соответствии с отдельным договором на оказание услуг, осуществляется с целью оказания помощи экономическому субъекту в части организации и постановки налогового учета;
- налоговый консалтинг, осуществляется с целью оптимизации налоговых платежей экономического субъекта.

В зависимости от объема охвата налоговый аудит подразделяется на:

- комплексный налоговый аудит – это проверка правильности составления деклараций и расчетов по всем налогам, уплачиваемым предприятием за год;
- тематический налоговый аудит – это проверка правильности составления деклараций и расчетов по отдельным налогам, уплачиваемым предприятием за определенный период;
- структурный налоговый аудит – это проверка правильности составления деклараций и расчетов по отдельным налогам, уплачиваемым юридическим лицом по месту нахождения его обособленных подразделений. Последний вид аудита является особенно актуальным для крупных предприятий.

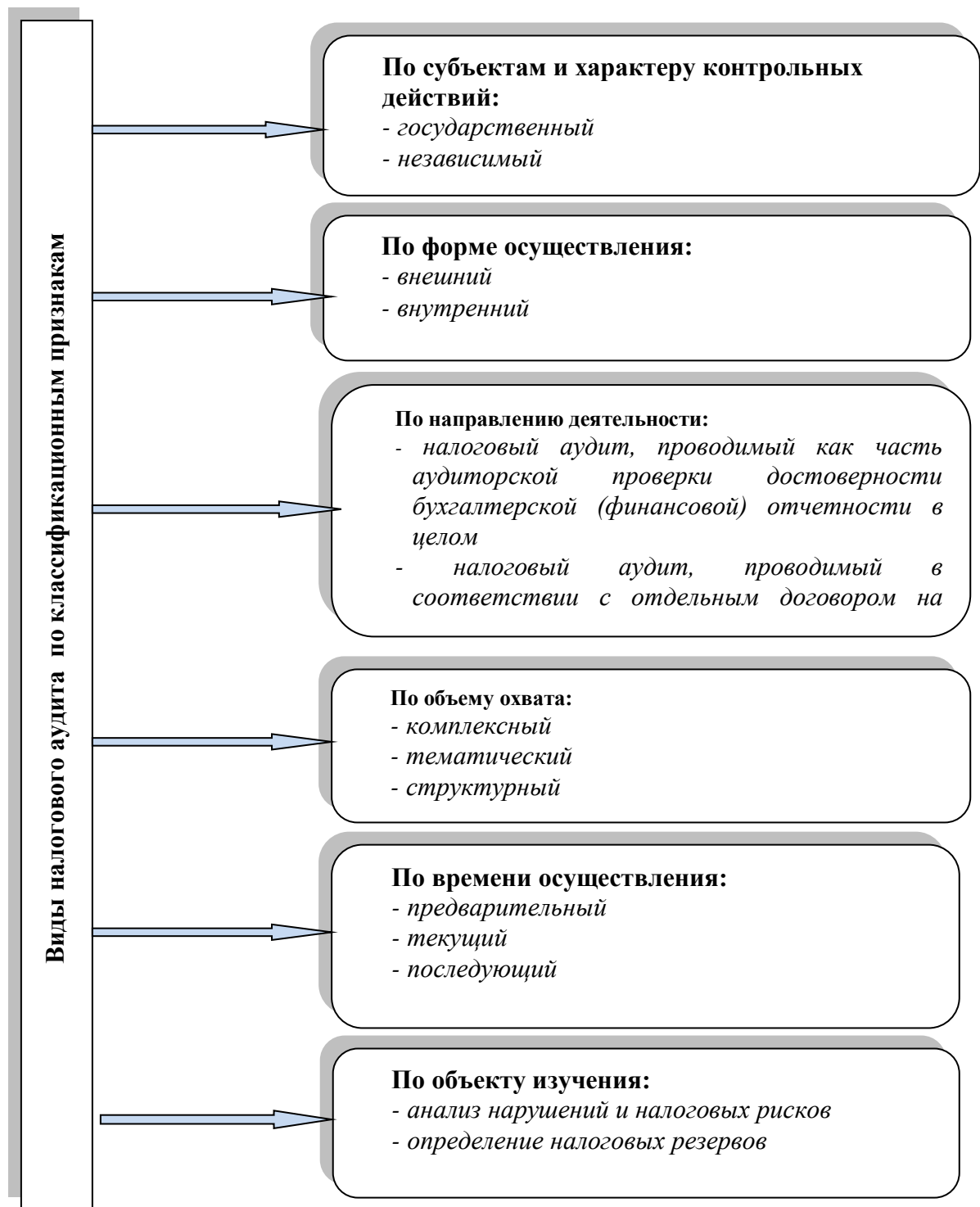


Рисунок 1.1 – Виды налогового аудита в общей системе аудиторской деятельности

В зависимости от времени осуществления налоговый аудит подразделяется на:

- предварительный, осуществляется независимыми аудиторами в форме налогового планирования;
- текущий, осуществляется службой внутреннего контроля хозяйствующего субъекта в процессе его финансово-хозяйственной деятельности;

– последующий, проводится налоговыми органами, выполняя фискальную функцию.

По объекту изучения налоговый аудит делится на:

– анализ нарушений и налоговых рисков, осуществляется проверка наиболее важных зон для экономического субъекта в части определения доходов, правомерности признания расходов, применения налоговых вычетов, льгот или пониженных ставок налогообложения.

– определение налоговых резервов, в процессе проведения проверки аудиторской организацией выявляются возможные варианты уменьшения налоговой нагрузки экономического субъекта. Исследованию подлежат специфика деятельности организации, система налогообложения и соответственно налоговые льготы и вычеты, применяемые для этой системы налогообложения и не используемые клиентом.

1.5 Цель, задачи, методы налогового аудита

Налоговый аудит представляет собой отдельное направление в системе отечественного аудита и является разновидностью инициативно аудита. Существующая в настоящее время система налогового аудита представлена на рисунке 1.2.

Налоговый аудит предполагает выполнение аудиторской организацией или индивидуальным аудитором 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, порядке формирования, отражения в учете и уплате экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды.

Объектом налогового аудита являются бухгалтерская и налоговая отчетность экономического субъекта, а также его первичные документы, налоговые регистры, договоры и другие документы.



Рисунок 1.2 – Существующая система налогового аудита

Налоговый аудит преследует три основные цели:

- определение правильности исчисления суммы налогов, подлежащих уплате;
- предупреждение возможных претензий и штрафных санкций, связанных с нарушением законодательства по налогам и сборам (превентивная защита клиента-налогоплательщика);
- предоставление руководству клиента необходимой информации для последующей оптимизации налогообложения организации-клиента.

При проведении налогового аудита решаются следующие задачи:

- 1) проверка налоговых обязательств на предмет соответствия исчисляемых и уплачиваемых налогов нормам налогового законодательства;
- 2) оптимизация и планирование налогообложения;
- 3) диагностика проблем налогообложения при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;
- 4) анализ методики исчисления налоговых платежей и использования налоговых льгот с учетом корпоративной структуры и правовых отношений с контрагентами;
- 5) проверка правильности составления деклараций и расчетов клиента по всем или отдельным видам уплачиваемых им налогов.

При этом в ходе налогового аудита оцениваются:

- 1) соответствие налогового учета экономического субъекта документам и требованиям нормативно-правовых актов, регулирующих порядок ведения налогового учета и составления налоговой отчетности в Российской Федерации;
- 2) соответствие налоговой отчетности экономического субъекта данным первичного учета и тем сведениям о деятельности субъекта, которыми располагает аудиторская организация в ходе проверки;
- 3) финансовые последствия искажений, найденных в налоговом учете, и способы их устранения;
- 4) необходимость внесения изменений в методику налогового учета, применяемую субъектом.

1.6 Принципы налогового аудита

В литературе представлены различные варианты группировки принципов аудита, и в каждом случае способ группировки находится в зависимости от цели проводимого исследования и научной позиции автора. Определить такие способы группировки как варианты классификации методологически некорректно в связи с отсутствием выделения классификационного признака и

принципа упорядочивания. При этом существующие способы группировки могут являться основой для формирования и развития классификаций принципов аудита. По результатам анализа нами выявлены три известных группировки принципов аудита:

1. А. Д. Шеремет, В. П. Суйц, В. И. Подольский, А. А. Савин и Л. В. Сотникова отмечают группу профессиональных этических принципов аудита (независимость, объективность, честность, профессиональная компетентность, добросовестность, конфиденциальность и профессиональное поведение). Такой способ группировки можно назвать традиционным и наиболее распространенным. Он совпадает с позицией, отраженной в МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита».

2. А. М. Азарская и О. А. Миронова выделяют три группы принципов аудита: профессиональные базовые, закрепленные в МСА; разграничивающие собственно аудит и сопутствующие ему услуги, сформулированные в МСА 120 «Основные принципы международных стандартов аудита», и этические, определенные Кодексом этики профессиональных бухгалтеров, МСА 200 «Цели и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности».

3. Н. Н. Хахонова и И. Н. Богатая выделяют две группы принципов аудита: регулирующие аудит и его проведение. Авторы интуитивно применяют признак деления по предназначению, но не называют его.

Все выделенные группировки принципов аудита перекликаются в определенных аспектах, детализируют или дополняют друг друга.

По результатам комплексного анализа известных вариантов группировки принципов аудита (положений МСА [2], Кодекса профессиональной этики аудиторов [16], Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций [17]) и руководствуясь правилами классифицирования, сформирована многоступенчатая классификация принципов налогового аудита. Предлагаемый вариант классификации представлен на рисунке 1.3.

В качестве основного классификационного признака выбрана зависимость от предназначения принципов налогового аудита, используя ее, выделяют две основные группы принципов: процедурные и содержательные.

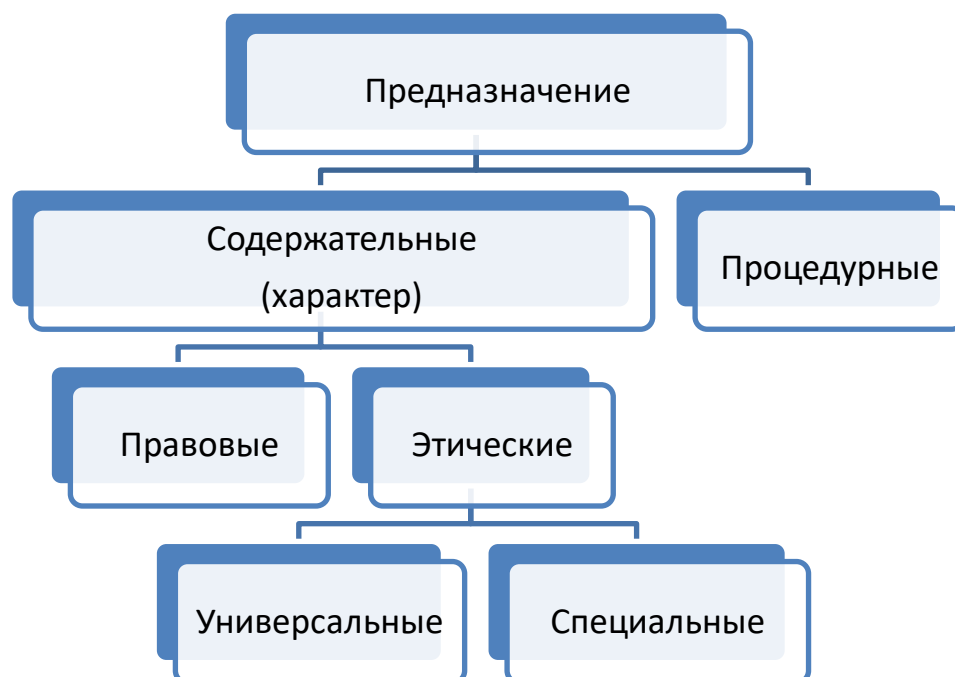


Рисунок 1.3 – Классификация принципов налогового аудита

Процедурные принципы лежат в основе порядка проведения налогового аудита:

- понимание деятельности аудируемого лица;
- определение объема аудита;
- планирование;
- сбор аудиторских доказательств;
- существенность;
- выборка;
- документирование;
- подготовка итогового документа.

Такие принципы характеризуют этапы налогового аудита, определяют построение методики его проведения.

Группа содержательных принципов определяет составные элементы, связи, свойства, функции и противоречия налогового аудита. Большинство принципов этой группы носят нормативный характер, поэтому нормы могут быть правовыми и этическими. Группа содержательных принципов в зависимости от их характера подразделяется на две подгруппы: правовые и моральные (этические), образуя вторую ступень классификации.

Значимость выделения такого классификационного признака заключается во взаимодействии двух образовавшихся групп принципов. Причем процедурные принципы, обеспечивающие

последовательность действий аудитора, по отношению к содержательным принципам имеют служебный характер.

Первая подгруппа содержательных принципов – правовые. В рассмотренных выше способах группировки она не выделяется. Однако эта группа имеет большое значение. Правовые принципы задают базовые векторы развития налогового аудита, так как формируются из содержания норм конституционного и гражданского права. Правовые принципы включают в себя такие важные принципы, как: законность, императивность, экономическая свобода, свобода конкуренции, сбалансированность интересов государства и субъектов налогообложения, сочетание прав, обязанностей и ответственности.

Вторая подгруппа принципов рассматриваемой ступени классификации включает моральные (этические) принципы. На их основе формируются этические нормы и правила поведения аудиторов, используемые в процессе выполнения своих профессиональных обязанностей.

Группа этических принципов определяется также Кодексом этики аудиторов (Кодекс). Пункт 1.5 раздела 1 Кодекса закрепляет ключевые принципы этики: «честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение» [16].

Соблюдение моральных (этических) принципов направлено на формирование определенных этических профессиональных качеств, связанных с развитием повышенной ответственности и внимательности в процессе работы аудитора, что, в свою очередь, позволяет сводить к минимуму количество совершаемых ошибок. Представляется возможным разделение этой подгруппы налогового аудита еще на две: универсальные и специальные. Классификационным признаком в данном случае является специфика налогового аудита.

Такие принципы, как системность подхода, мониторинг, преемственность, рациональность, сочетание централизации и децентрализации, ориентация на поиск ошибок, искажений авторами существующих научных работ, не выделяются. Однако важной представляется необходимость закрепления их среди универсальных принципов налогового аудита.

Проведение налогового аудита предполагает применение специальных признаков, отражающих его особенности проведения.

К специальным принципам налогового аудита предлагается относить: осторожность суждений и выводов, ориентация на поиск ошибок, искажений и организацию взаимодействия с налоговыми органами в процессе проверки. Раскроем их содержание.

При подготовке рекомендаций и предложений аудиторю (аудиторской организации) следует соблюдать осторожность при вынесении суждений и выводов, «сообщая о налоговых рисках, которые могут возникнуть у экономического субъекта при решении вопросов, недостаточно освещенных в действующем законодательстве».

Выделение принципа организации взаимодействия с налоговыми органами в процессе проверки является логичным. Соблюдение этого принципа аудитором позволит снизить трудозатраты, а также временные затраты на поиск возможных искажений в отчетности клиента, что, в свою очередь, будет способствовать повышению качества проверки в целом.

Указанная классификация принципов налогового аудита аккумулирует в себе проанализированные известные способы группировки принципов аудита, учитывая специфику его проведения.

Применение предлагаемого набора принципов, распределенных по названным группам, будет способствовать повышению уровня качества налогового аудита, а также обоснованности формируемых аудитором выводов. Выделяемые принципы внутри групп тесно связаны между собой и должны быть применимы в совокупности.

2 ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО АУДИТА И АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

2.1 Рабочие документы аудитора, их состав, содержание, порядок оформления, использования и хранения

Важность аудиторской документации обусловлена рядом факторов и, в первую очередь, необходимостью представления доказательств, подтверждающих мнение аудитора, а также раскрывающие этапы выполнения аудиторских процедур. Аудиторская документация также содержит сведения о том, что проверка проводилась в соответствии с установленными стандартами с позиции внешнего и внутреннего контроля качества.

В российской практике аудиторской деятельности проблемы, касающиеся структуры, количества и формы рабочих документов, всегда были актуальными, так как внешняя проверка качества оказываемых услуг субъектов аудиторской деятельности была нацелена, в том числе на достаточность и полноту раскрытия информации в указанной документации.

Применение МСА обострило вышеперечисленные проблемы, которые носят не только организационный, но и методический характер. При этом с позиции нормативно-правового регулирования и практического применения это упростило процесс документирования и сделало его более прозрачным, как при внешнем, так и при внутреннем контроле качества.

Рабочая документация применяется:

- в процессе планирования и непосредственно при проведении аудита;
- в процессе текущего контроля выполненной работы;
- при фиксации доказательств, подтверждающих мнение аудитора.

К рабочим документам аудитора предъявляют следующие требования:

- они должны быть представлены в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита;

- должны обеспечивать сохранение для будущих проверок данных по значимым вопросам аудита;
- способствовать эффективному планированию и проведению аудита;
- обеспечивать подотчетность членов аудиторской группы;
- создавать возможности для проведения внутреннего и внешнего контроля качества работы аудиторов.

Требования, предъявляемые к рабочей документации, в соответствии с МСА систематизированы и представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Требования, предъявляемые к рабочей документации аудитора

Требование к рабочей документации	Содержание требования
Своевременность	Рабочая документация должна быть составлена своевременно, т. е. непосредственно по факту завершения аудиторских процедур
Достаточность и полнота	Рабочие документы не должны досконально раскрывать все детали проверки. Важно, чтобы они были понятны другим аудиторам и проверяющим и формировали представление о проведенной работе
Порядок оформления	Рабочие документы могут быть представлены на бумажных и электронных носителях. Выбор формы представления рабочей документации остается за аудиторами. Как правило, в аудиторских организациях рабочие документы аудитора типологизируются и кодифицируются в соответствии с этапами и объектами проверки, что обеспечивает удобство поиска документов
Иерархичность	Рабочие документы должны обеспечивать подотчетность членов аудиторской группы
Соответствие конкретному аудиторскому заданию	Рабочие документы должны быть сгруппированы и представлены таким образом, чтобы раскрыть особенности каждой проверки или аудиторского задания, поэтому применение утвержденных в каждой аудиторской организации шаблонов не всегда обосновано. Особенности некоторых заданий (предмет аудиторского задания; информационно-аналитические потребности внешних пользователей; раскрытие значимых вопросов аудита и др.) обусловят необходимость разработки специфических документов

Стандарт МСА 230 «Документирование» определяет, что необходимо документировать:

- ключевые характеристики рассмотренных статей и вопросов;

- важные вопросы, изученные в ходе аудита, и выводы, сделанные аудитором;
- отступления от принципов стандартов, сделанные в процессе проверки;
- сведения о лицах, сформировавших и проверивших аудиторскую документацию.

В аудиторскую документацию также можно включить выдержки или копии документов аудируемой организации. При этом рабочая документация не должна замещать бухгалтерские записи экономического субъекта. Например, не имеет смысла включать в состав рабочей документации копии первичных документов, которые не содержат ошибок.

В зарубежных странах унифицированные формы рабочих документов не предусмотрены, поэтому перечень документации каждой аудиторской компанией устанавливается самостоятельно, но в то же время следование международным стандартам позволяет унифицировать подход к аудиту и соответственно к структуре и составу рабочих документов.

Рассматривая более подробно порядок формирования аудиторского файла, в соответствии с международными стандартами аудита, необходимо отметить ряд преимуществ. В частности, многие стандарты включают отдельный пункт «Аудиторская документация», в котором подробно описано, какие рабочие документы необходимо формировать аудитору по конкретному вопросу. Систематизация рассмотренной в международных стандартах рабочей документации по ключевым этапам проверки представлена в таблице 2.2.

Ключевые этапы аудиторской проверки выделены условно, так как, например, планирование аудиторских процедур в соответствии со стандартами проводится в течение всего аудита.

В таблице 2.2 представлены основные рабочие документы, которые включаются в состав аудиторского файла. По усмотрению аудиторской организации этот перечень может быть дополнен с учетом обстоятельств и особенностей финансово-хозяйственной деятельности проверяемого субъекта.

Изменения, которые вносят в аудиторскую документацию на заключительном этапе, могут иметь только административный характер, например удаление устаревшей документации, сортировка, и расстановка ссылок в рабочие документы аудитора и

Т.

П.

Таблица 2.2 – Ключевая информация, содержащаяся в аудиторском файле (в соответствии с МСА)

Преддоговорный этап и этап планирования аудита	Этап сбора аудиторских доказательств	Этап формирования аудиторского мнения и подготовки аудиторского заключения
1	2	3
<p>Письмо-соглашение об условиях аудиторского задания</p>	<p>Аудиторские процедуры общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения, а также характер, сроки и объем выполненных дополнительных аудиторских процедур</p>	<p>Анализ совокупного воздействия неисправленных искажений; оценка того, были ли превышены уровень или уровни существенности в отношении определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, если такие имеются; оценка воздействия неисправленных искажений на ключевые коэффициенты или тенденции и на соблюдение требований законодательства</p>
<p>Выявленные проблемы в отношении соблюдения этических требований и сведения, как они были разрешены; выводы по вопросу соблюдения независимости; выводы, сделанные по вопросу принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий; характер и объемы консультаций в ходе проведения аудита, а также сделанные на их основе выводы</p>	<p>Изменения, вносимые в стратегию, план аудита</p>	<p>Письменное информирование лиц, ответственных за корпоративное управление, об определенных вопросах</p>

Окончание таблицы 2.2

1	2	3
Стратегия аудита; план аудита; аудиторские программы	Выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, и сведения о действиях, предпринятых аудитором в связи с этим	Аудиторское заключение
Ключевые элементы понимания каждого из аспектов организации и ее окружения и каждого из элементов ее системы внутреннего контроля		
Расчет уровня существенности и его распределение		

Аудитор собирает рабочую документацию в единый файл и завершает административный процесс создания окончательного файла в установленный срок после даты подписания заключения.

Предельный срок для завершения окончательного формирования аудиторского файла – 60 дней после даты подписания аудиторского заключения. После того как аудиторский файл полностью сформирован, запрещается удалять из него какую бы то ни было документацию до истечения срока ее хранения, который обычно составляет не менее пяти лет от даты аудиторского заключения.

2.2 Аудиторские доказательства, их виды и классификация, источники и методы получения

Современное понимание аудиторских доказательств стало формироваться в 30-х гг. XX в., что нашло отражение в работах Т. Ли и М. Азема [29]. В то время аудиторы должны были осуществлять оценку качества полученной информации из внешних источников, проводить физическое наблюдение и оценивать систему внутреннего контроля.

В работах Ф. Л. Дефлиза, Г. Р. Дженика, М. Б. Хирша аудиторские доказательства представлены как базовые данные по бухгалтерскому учету и вся подтверждающая информация, полученная аудитором и необходимая для подтверждения либо не подтверждения выводов, сделанных на основе данных финансовых документов и, следовательно, для формирования аудитором заключения.

С. М. Бычкова [10] аудиторские доказательства рассматривает как факт, который может служить подтверждением или опровержением существования другого факта, или процесс получения сведений об определенном факте, которые позволяют сформировать мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

В работе Ю. Ю. Кочинева аудиторские доказательства представлены как результаты анализа информации, полученной в ходе проверки из различных источников (из бухгалтерских документов проверяемого субъекта, от его работников, от третьих лиц), на основе которых аудитор делает выводы о достоверности

бухгалтерской отчетности.

Таким образом, более четкие характеристики концепции аудиторских доказательств, рассмотренные в работах Т. Ли и М. Азема, сформировались в 80-е гг. XX в. под влиянием риск-ориентированного подхода в аудите. Для него характерны применение аналитических процедур и ориентация получения аудиторских доказательств из внешних источников [29].

Монографический анализ трудов различных зарубежных и отечественных авторов позволяет определить три основных подхода к сущностному наполнению дефиниции «аудиторские доказательства»:

- в первую очередь, это факты, которые обосновывают истинность или ложность суждения;

- во-вторых, аудиторские доказательства являются информацией о финансово-хозяйственной деятельности проверяемого субъекта, полученной в процессе проверки (устные разъяснения, сведения от клиента, от третьих лиц, аудиторские документы);

- в третьих, аудиторские доказательства – это определенная последовательность действий, которые следует предпринять с целью констатации достоверности определенных утверждений.

Представленные односторонние утверждения не раскрывают современную концепцию аудита и аудиторской деятельности. Если рассматривать данное утверждение более конкретно, то первая трактовка аудиторских доказательств не отражает ключевые факторы, которые лежат в основе суждения аудитора. Вторая трактовка не раскрывает приемы и методы получения аудиторских доказательств. Третья трактовка не объясняет, что подразумевается под последовательностью действий аудитора, при сборе аудиторских доказательств.

В международных стандартах аудита порядок получения аудиторских доказательств содержится в одиннадцати стандартах, что свидетельствует о значимости этой категории. В концепции аудита этому вопросу отведена ключевая позиция.

Качественная оценка доказательств предполагает их надлежащий характер, что подразумевает актуальность и надежность. Количество доказательств зависит как от их надлежащего качества, так и от величины оцененного аудитором риска существенных искажений. Оценка этого вида аудиторского

риска проводится на этапе планирования аудита и корректируется затем в течение всего процесса выполнения аудиторского задания.

Аудиторские доказательства должны быть получены аудитором для того, чтобы подтвердить или не подтвердить предпосылки составления бухгалтерской отчетности (таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Предпосылки составления бухгалтерской отчетности

Группа предпосылок составления бухгалтерской отчетности	Вид предпосылок
Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни	Возникновение Полнота Точность Отнесение к соответствующему периоду Классификация
Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода	Существование Права и обязательства Полнота Оценка и распределение
Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации	Возникновение, права и обязательства Полнота Классификация и понятность Точность и оценка

В таблице 2.4 раскрыты предпосылки составления налоговой отчетности применительно к объектам налогового аудита.

Информация, предоставляемая аудитору экономическим субъектом, оценивается с позиции ее достоверности, полноты, точности, достаточности для сбора доказательств и формирования аудиторского файла.

Если доказательства, полученные из различных источников, не коррелируют друг с другом или существуют сомнения в достоверности информации, то аудитору следует установить, какие дополнительные процедуры необходимы для устранения противоречий, и проанализировать ее влияние на другие аспекты аудита.

Так как процесс получения аудиторских доказательств характерен для любого конкретного задания, то их сбор не является хаотичным и бессистемным.

Информация, используемая аудитором для формирования

доказательств, должна отвечать определенным требованиям, как по объему, определяющему достаточность доказательств для формирования аудиторского мнения, так и по качественным показателям, обеспечивающим уместность и достоверность процедур.

Таблица 2.4 – Предпосылки составления налоговой отчетности

Предпосылка составления налоговой отчетности	Характеристика информации
Существование	Объекты налогообложения, отраженные в налоговой отчетности, реально существуют по состоянию на отчетную дату
Права и обязанности	Объекты налогообложения, отраженные в налоговой отчетности, действительно принадлежат организации на праве собственности на отчетную дату
Полнота	Не отраженные в налоговой отчетности объекты отсутствуют
Оценка	Объекты налогообложения отражены в налоговой отчетности по надлежащей стоимости
Возникновение	Относящиеся к деятельности аудируемой организации операции и события, формирующие налогооблагаемые показатели, имели место в течение проверяемого периода
Точность	Стоимость объектов налогообложения отражена в налоговой отчетности с достаточной степенью точности
Отнесение к соответствующему периоду	Доходы, расходы, суммы хозяйственных операций или событий, формирующих налогооблагаемые показатели, отнесены к соответствующему отчетному (налоговому) периоду
Классификация	Доходы, расходы, имущество и иные события, формирующие налогооблагаемые показатели, отражены в налоговой отчетности в составе соответствующих видов доходов, расходов, имущества
Понятность	Информация, представленная в налоговой отчетности, отражена правильно, а раскрываемые в ней хозяйственные операции, события и иные факты отражены в понятной форме

Классификация характеристик информации, данная А. Аренсом и Дж. Лоббеком [1], по своей сути не противоречит принципам международных стандартов, а ее форма удобна для восприятия (таблица 2.5).

Таблица 2.5 – Классификация характеристик аудиторских доказательств

Классификационный признак	Характеристика
Достоверность	Уместность Независимость источника Эффективность системы внутреннего контроля Оценка лиц, формирующих информацию
Достаточность	Адекватность выборки

	Выборка из всей совокупности
Своевременность	Момент выполнения процедур Отрезок периода, подвергающегося аудированию

Достоверными являются доказательства, которые могут снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. На основании МСА 500 «Аудиторские доказательства» и МСА 505 «Внешние подтверждения» определена приоритетность аудиторских доказательств в зависимости от источников, способов и характера их получения (таблица 2.6).

Таблица 2.6 – Приоритетность аудиторских доказательств

Показатель	Аудиторские доказательства	Высокая вероятность достоверности информации	Низкая вероятность достоверности информации
Источники получения информации	Независимые (внешние)	+	
	Внутренние		+
Получение ответов на отправленные запросы	Непосредственно аудитором	+	
	От адресатов	+	
	От третьих лиц		+
Эффективность средств контроля, применяемых экономическими субъектами	Высокая	+	
	Низкая		+
Характер получения доказательства	Непосредственно аудитором	+	
	Получены косвенно (ответ на запрос) или в результате умозаключений		+
Обобщение проанализированной информации	Зафиксировано документально	+	
	Обсуждено устно		+
Форма предоставления проанализированной информации	Представлены оригиналы	+	
	Представлены копии и ксерокопии		+

Существует прямая зависимость между аудиторским риском и уровнем надежности информации: чем выше оцененный риск, тем более надежными должны быть источники информации, являющиеся основанием аудиторского мнения.

Уместность информации можно охарактеризовать как точность ее рассмотрения с применением конкретных процедур для подтверждения каких-либо утверждений. В качестве примера

можно рассмотреть ситуацию обоснования величины дебиторской задолженности в отчетности, которую уместно подтвердить запросом акта сверки.

Для определения количественной стороны информации, содержащейся в аудиторских доказательствах, необходимо правильно определить объем выборки в зависимости от величины риска необнаружения, которая устанавливается на стадии планирования и корректируется на протяжении всего периода выполнения аудиторского задания.

Доказательства также не должны противоречить друг другу. Если подобные противоречия существуют, то необходимо оценить их влияние на другие аспекты аудита и модифицировать или дополнить процедуры получения доказательств.

Аудитор оценивает качество аудиторских доказательств, руководствуясь своим профессиональным суждением. Этим определяются повышенные требования, как к высокой квалификации аудитора, так и к его профессиональному уровню.

Качество, достаточность и непротиворечивость аудиторских доказательств оцениваются как самим аудитором, так и другими членами аудиторской группы посредством консультаций, а также лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания.

Таким образом, для формирования аудитором обоснованного мнения по итогам выполнения аудиторского задания следует получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, что предполагает выполнение ряд обязательных условий:

- формирование аудиторских доказательств должно происходить на основе информации, полученной из различных внешних и внутренних источников. Достоверность или надежность информации гарантируется свидетельствами объективных и независимых лиц. Также следует принимать во внимание, что проводя оценку информации, полученную из внутренних источников проверяемого экономического субъекта, аудитор должен полагаться на систему внутреннего контроля аудируемого лица;

- аудиторские доказательства должны быть уместными и своевременными, что подтверждает их качество. Уместность обеспечивается значимостью доказательств по отношению к конкретным качественным аспектам финансовой отчетности.

Своевременность предполагает учет момента выполнения процедур и временные рамки периода, подвергающегося аудированию. Для оценки качества доказательств применяется профессиональное суждение аудитора;

– коллективная оценка аудиторских доказательств, предусматривающая применение профессионального суждения аудитора, обеспечивает их качество и осуществляется при консультировании;

– анализируя полученные доказательства, аудитор обязан установить, имеют ли место противоречия между ними, выявить причины и характер данных противоречий.

2.3 Аудиторские процедуры

С целью получения убедительных и достаточных доказательств для подтверждения мнения аудитора, в соответствии с планом проверки разрабатываются и выполняются определенные аудиторские процедуры, которые должны иметь надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Понятие «аудиторские процедуры», их виды раскрываются в МСА 500 «Аудиторские доказательства» и МСА 520 «Аналитические процедуры».

Аудиторские процедуры применительно к налоговому аудиту представляют собой упорядоченную последовательность действий аудитора с целью получения надлежащих аудиторских доказательств относительно исчисления и уплаты налогов и сборов.

При проведении налогового аудита предлагаем рассмотреть три этапа сбора аудиторских доказательств, используя аудиторские процедуры:

1 – й этап – оценка рисков существенных искажений в налоговой отчетности.

2 – й этап – детальный тест оценки правильности отражения сальдо и групп однотипных операций на счетах налогового учета.

3 – й этап – аналитические процедуры по существу.

Методика налогового аудита во многом зависит от объекта аудиторской проверки. При этом проверяются такие элементы

налогообложения, как статус налогоплательщика, возможность и правильность применения налоговых льгот и ставок, объекты налогообложения, формирование налоговой базы, своевременность предоставления и достоверность налоговой отчетности, полноту уплаты налога.

Сведения, содержащиеся в налоговой отчетности, анализируются путем их сопоставления с данными налоговых регистров. Кроме того, аудитор вправе изучать первичные документы, получать разъяснения руководства о показателях и методах налоговых расчетов, наблюдать за проведением инвентаризации и осматривать объекты, используемые для извлечения дохода, признаваемого в целях налогообложения прибыли или являющегося объектом налогообложения.

Выбор аудиторских процедур в значительной степени определяется проверяемым налогом, сложностью формирования налогооблагаемой базы, участниками налоговых правоотношений и другими факторами.

Так, при аудите расчетов с бюджетом по налогу на прибыль аудитор проверяет правильность формирования налоговой базы по налогу на прибыль, определения доходов и расходов, не учитываемых при исчислении налоговой базы, полноту и своевременность уплаты налога на прибыль в бюджет и т.п.

Кроме типовых аудиторских процедур по существу, налоговый аудит предполагает проведение специфических. Аудиторские процедуры могут применяться как инструмент получения доказательств: для оценки рисков, тестов средств контроля или процедур проверки по существу. Это зависит от обстоятельств, в которых аудитор их применяет.

В качестве примера можно привести ситуацию, когда для оценки системы внутреннего контроля аудитор наблюдает за процессом инвентаризации материально-производственных запасов на складе организации, порядком организации складского хозяйства, участвует в пересчете активов, проводит проверку корректности бухгалтерских записей по результатам инвентаризации. Представленные процедуры являются инструментами оценки риска.

Разновидности таких аудиторских процедур, их содержание и примеры применения представлены в таблице 2.7.

По содержанию все аудиторские процедуры можно разделить

на четыре основные группы:

- фактические;
- аналитические;
- специальные;
- документальные.

Фактические процедуры – это проверка фактического наличия и состояния активов, выполнения фактов хозяйственной жизни.

Таблица 2.7 – Виды аудиторских процедур, используемых для получения доказательств

Вид аудиторской процедуры	Содержание процедуры	Пример
Проверка	Физическая проверка активов	Проверка наличия конкретного объекта основных средств
	Изучение записей и документов	Изучение договора на поставку объекта с целью подтверждения прав собственности на него
Наблюдение	Слежение за процессами и процедурами, выполняемыми сотрудниками предприятия	Наблюдение за процедурой санкционирования операции выдачи наличных средств под отчет
Внешнее подтверждение	Доказательства, полученные аудитором в форме прямого письменного ответа третьего лица	Запрос на подписание акта сверки сальдо дебиторской (кредиторской) задолженности, направленный контрагенту
Пересчет	Проверка арифметической точности расчетов	Таксировка сумм «к выдаче» в зарплатной ведомости – сверка их с итоговой суммой
		Пересчет начисленной суммы амортизации объекта основных средств
Повторное выполнение	Самостоятельное выполнение аудитором процедур и контрольных мероприятий, которые были выполнены системой внутреннего контроля предприятия	Попытка получить свободный доступ к активам, который, по правилам, должен санкционироваться руководством
Аналитические процедуры	Оценка финансовой информации путем анализа вероятных соотношений между финансовой и нефинансовой информацией	Проверка соотношения изменения расходов на оплату труда с изменением штатного расписания и наличием приказов о повышении размера оплаты труда

	С информацией за предыдущие периоды	Соответствие динамики за несколько предыдущих лет реализации продукции в натуральных единицах и полученного дохода
	С информацией других предприятий аналогичной отрасли	Сопоставление уровня рентабельности различных предприятий отрасли
Запрос	Просьба о предоставлении информации, адресованная лицам, владеющим такой информацией в организации и за ее пределами, как в устной, так и в письменной форме	Опрос сотрудников, непосредственно производящих конкретное изделие, о количестве материалов, расходуемых на производство изделия с целью подтверждения расходов запасов

Объектом этих процедур, как правило, является имущество организации, например, наличные денежные средства, товары и материалы на складе, основные средства и т. д.

Фактические процедуры подразделяются на:

- инвентаризацию;
- осмотр (обследование);
- наблюдение;
- контрольный замер;
- контрольный запуск сырья и материалов в производство;
- технологический контроль;
- лабораторный контроль;
- прочее.

Аналитические процедуры – это выявление, анализ и оценка соотношений между финансовыми, а также финансовыми и нефинансовыми показателями аудируемого лица.

Специальные процедуры – это получение информации непосредственно от работников проверяемого субъекта либо из внешних источников. По содержанию они могут быть следующими:

- опрос;
- проверка соблюдения установленных на проверяемом предприятии правил (например, учетной политики, положения об оплате труда, премировании и др.);
- подтверждение (например, в отношении расчетов и задолженности с контрагентами);
- составление альтернативного баланса.

Документальные процедуры – это проверка и анализ

документов (первичных, учетных регистров, деклараций, бухгалтерской (финансовой) отчетности и иных документов).

Несомненно, документальные процедуры являются самыми распространенными, так как основой составления любой бухгалтерской записи служит первичный документ. По содержанию документальные процедуры подразделяют на:

1) просмотр документов, что, в свою очередь, может быть сделано методами сканирования (просмотр документов одного уровня) или прослеживания (просмотр документов, относящихся к интересующей аудитора операции, в следующей последовательности: первичный документ – регистр учета – бухгалтерская отчетность или наоборот);

2) сравнение документов путем встречной или взаимной проверки;

3) анализ документов (соответствие требованиям по заполнению, содержание операции);

4) проверка арифметических расчетов.

По стадиям аудиторской проверки осуществляемые аудиторские процедуры можно разделить на следующие группы:

- процедуры планирования;
- сбор фактов и информации;
- документирование (процессов, систем);
- тестирование;
- оценка;
- формулирование выводов и результатов;
- подготовка отчета.

Аудитор, определившись с характером и видами процедур, устанавливает временные рамки их выполнения, т. е. устанавливает длительность осуществления той или иной процедуры, при помощи которой определяются аудиторские доказательства. Объем выполнения аудиторской процедуры подразумевает, по отношению к скольким объектам будет проведена конкретная аудиторская процедура. Это может быть размер выборки или количество наблюдений за контрольными действиями. Состав, временные рамки и объем аудиторских процедур в основном определяют на стадии планирования аудита.

В международном стандарте аудита 500 «Аудиторские доказательства» раскрываются требования к некоторым

аудиторским процедурам.

Запрос – это обращение к осведомленным лицам проверяемой организации в отношении финансовой и нефинансовой информации и анализ их ответов на обращение.

В процессе формирования запросов учитываются факторы, которые важны при сборе аудиторских доказательств:

- другие аудиторские процедуры часто дополняет запрос;
- запросы могут иметь официальный письменный, так и неофициальный устный характер;

- при поступлении ответов на запрос часто аудитор получает новые сведения, подтверждающие ранее полученные аудиторские доказательства, либо абсолютно новые данные, которые существенно отличаются от информации, представленной в других источниках. В этом случае их необходимо сопоставить с ранее собранными аудиторскими доказательствами;

- в случае получения неполной информации на запросы в части планов и дальнейших действий, намерений руководства проверяемого экономического субъекта следует ее сопоставить с результатами выполнения других аудиторских процедур;

- устные ответы на запрос необходимо подтверждать письменными заявлениями руководства проверяемого экономического субъекта или представителей собственника организации;

- в некоторых случаях ни запрос, ни полученный ответ не обеспечивают получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих факт наличия или отсутствия существенного искажения отчетности на уровне предпосылок ее составления или доказательств операционной эффективности средств контроля (примером могут служить запросы руководству проверяемой организации в части соблюдения требований законодательства); в отличие от ранее представленного заключения, запросы и ответы на них могут являться достаточным основанием для формирования обоснованного профессионального мнения (в частности, запросы, касающиеся наличия или отсутствия условных фактов хозяйственной деятельности).

Инспектирование (проверка) – изучение созданных или полученных экономическим субъектом учетных записей и документов на бумажном или электронном носителе информации, а также физический осмотр материальных активов. В качестве

примера процедуры инспектирования, проводимой в рамках теста средств контроля, можно осуществить анализ бухгалтерских записей и документов на предмет их санкционирования.

В процессе инспектирования принимаются во внимание следующие факторы:

- отдельные записи и документы могут являться аудиторскими доказательствами существования актива, при этом по итогам инспектирования этих документов не во всех случаях могут быть получены аудиторские доказательства в части прав на актив (например, акции, облигации);

- инспектирование выполненного договора может обеспечить получение аудиторских доказательств в части применяемой экономическим субъектом учетной политики (например, в отношении признания выручки);

- инспектирование материально-производственных запасов и других активов направлено на получение надежных доказательств аудитора в отношении их существования, но не всегда в отношении прав собственности проверяемого экономического субъекта на них или обязательств организации, связанных с этими активами;

- инспектирование отдельных наиболее значимых активов чаще всего проводится в процессе наблюдения за инвентаризацией.

Наблюдение – это отслеживание процессов и процедур, выполняемых другими лицами, например, наблюдение за проведением работниками аудируемого лица инвентаризации или за выполнением контрольных мероприятий.

В процессе наблюдения следует принимать во внимание то обстоятельство, что эта процедура обеспечивает получение аудиторских доказательств выполнения отдельных процессов, но при этом ограничена тем моментом времени, в котором данное наблюдение проводится.

Внешнее подтверждение – это процесс получения доказательств аудитора от третьей стороны в форме письменного ответа, как в электронной, так и в бумажной форме. Эта процедура применяется для получения аудиторских доказательств непосредственно:

- в процессе проверки предпосылок составления отчетности в части остатков по счетам бухгалтерского учета или их составляющих элементов;

- в отношении условий договоров, включая их изменения, или

хозяйственных операций аудируемого лица с третьими сторонами;
– при отсутствии особых условий, не отраженных в договоре, которые могли бы оказать влияние на признание выручки.

Процедуры внешнего подтверждения могут выходить за рамки перечисленных ситуаций.

Пересчет – это анализ арифметической точности расчетов в документах или в учетных записях. Процесс пересчета может проводиться как вручную, так и при помощи компьютерной техники и различного программного обеспечения.

Повторное проведение – это самостоятельное выполнение аудитором процедуры или контрольных действий, которые изначально проводились в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Для целей международных стандартов аудита термин «аналитические процедуры» обозначает оценку финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей финансовых и нефинансовых данных. Аналитические процедуры также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями.

Применение аналитических процедур позволяет повысить качество и сократить расходы времени на проведение аудита. Они могут использоваться в течение всего процесса аудита на разных этапах его проведения: на стадии планирования, непосредственно при проведении проверки и при итоговом обзоре на стадии завершения аудита.

В аудите убедительность аналитических выводов зависит от качества проведенного анализа и при необходимости подтверждается другими аудиторскими процедурами. Основным назначением аналитических процедур в аудите является получение доказательств. По мере своей квалификации аудитор использует различные аналитические приемы для принятия решений о достоверности показателей, отраженных в финансовой отчетности.

В процессе определения и осуществления аналитических процедур проверки по существу согласно МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» аудитор должен руководствоваться МСА 520 «Аналитические процедуры» и порядком действия, приведенным в таблице 2.8.

Таблица 2.8 – Порядок действия аудитора в процессе выполнения аналитических процедур в соответствии с МСА 520 «Аналитические процедуры»

Этап	Процедуры проверки по существу
1-й	Установить пригодность тех или иных аналитических процедур проверки по существу для определенных предпосылок с учетом оцененных рисков существенного искажения и детальных тестов, при их наличии, в отношении этих предпосылок
2-й	Оценить надежность данных, основанных на ожиданиях аудитора по суммам, отраженным в учете, или коэффициентам, с учетом источника, сопоставимости, характера и применимости имеющейся информации, а также средств контроля за ее подготовкой
3-й	Сформировать ожидание по суммам, отраженным в учете, или коэффициентам и оценить, достаточно ли точно и однозначно сформировано ожидание, чтобы выявить искажение, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности
4-й	Определить расхождение между суммами, отраженными в учете, и ожидаемыми показателями, которые являются приемлемыми без проведения дальнейшего исследования

Следует отметить, что использование аналитических процедур рассматривается в МСА 520 на всех этапах аудиторской проверки. Чаще всего аналитические процедуры применяются на этапах планирования и заключительном этапе аудита.

На этапе планирования аудиторские процедуры осуществляются с целью определения сути, содержания и временных границ основной программы аудита. На этом этапе ставятся следующие задачи применения аналитических процедур:

- знакомство с бизнесом клиента и понимание деятельности экономического субъекта;
- определение стратегий проверки;
- выявление сфер потенциального риска;
- определение проблем в формировании финансовой информации;
- оценка аудиторского риска;
- определение уровня существенности.

На этапе проведения аудита аналитические процедуры играют роль проверки фактического наличия в отчетности существенных искажений финансовой информации.

На завершающем этапе аудита ставятся следующие задачи использования аналитических процедур:

- оценка финансового состояния и перспектив непрерывности деятельности предприятия;

– оценка существенности обнаруженных нарушений.

2.4 Методы фактического контроля, применяемые в аудите

Международный стандарт аудита 501 «Аудиторские доказательства – особое рассмотрение отдельных статей» раскрывает частные случаи получения аудиторских доказательств.

Стандарт приводит следующие частные случаи:

- 1) присутствие аудитора при инвентаризации имущества (МСА 501, часть А);
- 2) участие клиента в судебных разбирательствах (МСА 501, часть С);
- 3) оценка и раскрытие долгосрочных инвестиций (МСА 501, часть D);
- 4) информация по сегментам (МСА 501, часть E).

В части А определены действия аудитора при инвентаризации активов проверяемого экономического субъекта.

Учетная политика проверяемой компании раскрывает сроки и порядок проведения инвентаризации, которая осуществляется, как правило, не реже одного раза в год перед подготовкой финансовой отчетности.

В случае, если на балансе проверяемой организации отражена существенная сумма активов и обязательств, то аудитор должен получить достаточные доказательства в отношении состояния и наличия имущества экономического субъекта в процессе инвентаризации. Тестом средств контроля является присутствие аудитора в качестве наблюдателя за процессом инвентаризации. Непосредственное участие в нем аудитора можно рассматривать как процедуру по существу в отношении имущества.

По результатам инспектирования или наблюдения аудитор анализирует соблюдение положений учетной политики в части инвентаризации, оценивает ее результаты, а также надежность системы внутреннего контроля.

В случае, если по каким-либо причинам аудитор не может присутствовать при проведении инвентаризации, тогда он

оценивает, могут ли другие процедуры в достаточной степени обеспечить получение надлежащих аудиторских доказательств и не возникнет ли ситуации существенного ограничения объема аудита. Следует также запланировать дополнительные процедуры, если в компании инвентаризация проводится в срок, отличный от даты окончания отчетного периода.

Аудитор, планируя присутствие при проведении инвентаризации либо другие процедуры по существу в отношении активов, должен учитывать следующие факторы:

- риск существенного искажения информации об активах;
- характер системы внутреннего контроля активов;
- наличие адекватных процедур и необходимых инструкций по проведению инвентаризации;
- места хранения запасов и сроки проведения инвентаризаций;
- необходимость привлечения экспертов к процессу проверки.

Аудитор также должен принимать во внимание наличие и соблюдение инструкций, положений, утвержденных руководством аудируемого лица, работниками:

- порядок внутреннего перемещения запасов, а также состояние складского хозяйства;
- применение контрольных процедур (контрольный пересчет материально-производственных запасов, формирование данных оперативного учета по движению запасов);
- установление стадии готовности продукции, производимой аудируемым лицом, определение неликвидных материально-производственных запасов, а также запасов, находящихся на ответственном хранении.

Подтверждение в отношении запасов, числящихся на забалансовом учете и принадлежащих другим организациям, обосновывается аудитором на основании запросов, отправленных собственникам этих активов.

В части С стандарта рассматриваются действия аудитора, необходимые при участии клиента в судебных разбирательствах, которые могут привести к существенным изменениям в финансовой отчетности аудируемого лица, и вследствие этого информация о судебных спорах должна раскрываться в приложениях к отчетности.

Сведения о судебных спорах аудитор может получить

следующими способами:

- сформировать запрос менеджерам экономического субъекта;
- проанализировать протоколы собраний собственников и высшего руководства, переписку с юридическим отделом;
- изучить документацию о расходах, связанных с юридическим сопровождением.

В случае обнаружения риска существенного искажения информации, связанного с судебными разбирательствами, аудитор должен обсудить сложившуюся ситуацию с юридической службой экономического субъекта.

Во-первых, ему необходимо получить подтверждение информации о том, что потенциально значительные судебные иски контролируются специалистами и руководством.

Во-вторых, убедиться, что оценки руководства экономического субъекта достоверны.

Отказ или препятствие руководства проверяемого экономического субъекта в общении аудитора с юрисконсультантами, может оцениваться как ограничение объема аудита. В результате будет выдано заключение с оговоркой или отказом от выражения мнения. Эти варианты аудитор должен рассмотреть, если юрисконсультант отказывается предоставить информацию в достаточном для аудита объеме.

Часть E стандарта описывает действия аудитора в том случае, когда в отчетности раскрыта информация по сегментам. Если информация по сегментам имеет существенное значение в масштабах финансовой отчетности, то аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно ее представления и раскрытия в соответствии с применимыми принципами составления финансовой отчетности. Это не обозначает, что аудитор будет проводить процедуры, как того требовал аудит каждого сегмента в отдельности, сопоставление отчетности по сегментам является частью общей финансовой отчетности. При этом оцениваются количественная и качественная стороны существенности.

Аудитор должен обсудить с руководством организации методы, применяемые при определении сегментов, и оценить их соответствие общепринятым принципам учета. Процедуры по существу будут проводиться в отношении продаж и передач

имущества между сегментами, бюджетов сегментов, распределения активов и доходов между сегментами.

Помимо инвентаризации аудитор может применять и другие методы фактического контроля:

- пересчет, который является проверкой точности арифметических расчетов в первичной учетной документации, либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов;

- проверка соблюдения правил ведения учета отдельных фактов хозяйственной жизни позволяет аудитору контролировать качество выполнения учетной работы бухгалтерией экономического субъекта.

3 ОБОБЩЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ НАЛОГОВОГО АУДИТА

3.1 Искажения и ошибки в налоговой отчетности хозяйствующего субъекта

Качество составления бухгалтерской (финансовой) отчетности во многом зависит от вероятности возникновения возможных ошибок в учете и отчетности, поэтому сравнение стандартов, регламентирующих вопросы, связанные с искажением и ошибками в бухгалтерской (финансовой) отчетности, выявленными в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО 8) «Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки» и ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», является актуальным.

Текст документа МСФО 8 «Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки» по содержанию является приблизительным авторским переводом текста соответствующего международного стандарта, что вызывает определенные сложности в использовании терминологии, поскольку любая интерпретация предусматривает привнесение смысла, индивидуального опыта переводчика.

Из данных таблицы 3.1 видно, что причинами, которые могут привести к ошибке в отчетности, являются мошенничество или недобросовестные действия.

При этом определение «недобросовестные действия» или «мошенничество» в МСФО 8 и в ПБУ 22/2010 отсутствует. Отметим, что источником искажений финансовой отчетности в том и в другом стандарте является только ошибка.

Если неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности организации выявлены в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности, то первые не являются ошибкой.

Таблица 3.1 – Сравнительный анализ МСФО 8 и ПБУ 22/2010

Критерий сравнения	МСФО 8 «Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки»	ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»
Понятие ошибки	Ошибки – это пропуски или искажение данных финансовой отчетности организации. Пропуск информации, которая была доступной и которую следовало включить в отчетность, классифицируется как ошибка	Ошибка в бухгалтерском учете и отчетности – неправильное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации
Причины ошибки	<ul style="list-style-type: none"> – ненадлежащее использование информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности; – неточности в вычислениях; – ошибки при использовании учетной политики; – неправильное толкование или оценка фактов хозяйственной деятельности; – мошенничество 	<ul style="list-style-type: none"> – ненадлежащее применение законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету; – ненадлежащее применение учетной политики организации; – неточности в вычислениях; – неправильная классификация или оценка фактов хозяйственной деятельности; – ненадлежащее использование информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности; – недобросовестные действия должностных лиц организации
Существенность ошибки	Существенные пропуски или искажения информации о статьях финансовой отчетности определяются как существенные, если они могут оказать влияние на решения пользователей	Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период

Возникающие в отчетности искажения могут являться следствием как ошибок, так и недобросовестных действий, так как ошибка отличается от последних отсутствием умысла, лежащего в основе действия, которое привело к искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности. Ошибка – непреднамеренное искажение в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе

неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации. Ключевым словом в определении понятия «ошибка» является «непреднамеренное».

Основным фактором, определяющим разницу между «ошибкой» и «нарушением», является лежащая в основе несоответствия непреднамеренная или умышленная причина. Однако умысел, зачастую, очень трудно определить, особенно в вопросах применения учетных показателей или принципов бухгалтерского учета. Например, необоснованный учетный показатель может быть результатом непреднамеренной ошибки, а может быть умышленной попыткой введения ложной информации в финансовый отчет.

Ошибка отличается от недобросовестного действия отсутствием умысла, приведшего к искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности, поэтому различают неумышленное искажение отчетности в результате ошибки и умышленное искажение отчетности в результате недобросовестных действий.

Кроме понятия «ошибка» МСФО 8 приводится определение понятию «учетная оценка». Она предполагает профессиональное суждение, основанное на самой актуальной информации. В связи с получением новой информации или опыта оценку придется пересмотреть, что не будет связано с предыдущими периодами и не является исправлением ошибки [11].

Согласно МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» под «недобросовестными действиями» понимают действия, совершенные обманом путем одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства, работников аудируемого лица и (или) иными лицами для извлечения незаконных выгод. Содержание понятия «недобросовестные действия» (обозначенное в российском аудиторском стандарте) полностью отражает международный подход к термину «мошенничество». Однако в ПБУ 22/2010 недобросовестные действия должностных лиц организации указаны как одна из причин возникновения ошибки.

В таблице 3.2 проанализированы понятия «ошибки» и «искажения» с позиции МСА 240.

Признаком, разделяющим искажения из-за недобросовестных действий и ошибок, является преднамеренный (в случае

недобросовестных действий) или непреднамеренный (в случае ошибки) характер возникновения этих искажений.

Таблица 3.2 – Основные понятия, раскрываемые в МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»

Критерий	Содержание стандарта
Понятие ошибки	Ошибка – непреднамеренные погрешности, допущенные в финансовой отчетности
Причины ошибки	– математические ошибки в данных бухгалтерского учета; – упущение фактов или их неверная интерпретация; – неправильное применение учетной политики
Понятие «недобросовестные действия»	недобросовестные действия – преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководителей или сотрудников субъекта или третьими лицами, повлекшее за собой неправильное представление финансовой отчетности
Виды недобросовестных действий	К мошенничеству отнесены: – манипуляция, фальсификация, изменение учетных записей или документов; – незаконное присвоение активов; – сокрытие или пропуск информации об операциях в учетных записях или документах; – отражение в учете несуществующих операций; – неправильное применение учетной политики

В МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» рассматривается основной термин «мошенничество в финансовой отчетности» и оговаривается, что аудитор может лишь рассмотреть влияние мошенничества на финансовую отчетность организации.

Следовательно, зарубежные нормативные акты применяют термин «мошенничество в финансовой отчетности» с оговоркой обоснованности определения аудитором факта мошенничества.

Существенное различие в определениях понятия «искажения» закономерно. По мнению Б. Т. Жарылгасовой «согласно Уголовному кодексу Российской Федерации мошенничество является одним из видов уголовных преступлений, в связи с чем квалифицировать некоторое деяние как мошенничество может только суд или следствие, но никак не аудитор» [62]. В отечественном стандарте различают не мошенничество и ошибки, а преднамеренные и непреднамеренные искажения отчетности.

Уместно охарактеризовать недобросовестное составление бухгалтерской (финансовой) отчетности как мошенничество, выраженное в намеренном действии, которое привело к искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности и может повлиять на решение ее пользователей. При этом аудитор не вправе определять факт мошенничества с точки зрения уголовного законодательства. Обоснуем данный вывод.

В п. 3 ст. 10 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) предусмотрена разумность действий и добросовестность участников гражданских правоотношений. Изначально все организации считаются добропорядочными.

Содержание п. 7 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) предусматривает, что до привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности предполагаются презумпция невиновности налогоплательщика и его добросовестность.

«Недобросовестные действия» – оценочная категория и формальных критериев не имеет ни в действующих стандартах бухгалтерского учета, ни в налоговом праве.

«Недобросовестные действия» аудируемого лица (так же как и понятие «недобросовестность налогоплательщика») является таким оценочным понятием, которое изменяется в зависимости от трактовки правоприменительной практики и участников гражданского оборота.

Для предотвращения, обнаружения и исследования преднамеренных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо иметь представление о том, какие возможные схемы искажения отчетности существуют. Недобросовестные действия являются причиной возникновения двух типов существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- искажения, возникающие в результате присвоения активов.

МСА 240 определяет несколько видов возможных искажений в случае недобросовестного составления бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется бухгалтерской (финансовой)

отчетности;

– преднамеренное неверное отражение событий, фактов хозяйственной жизни или другой важной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности или их преднамеренное исключение из нее;

– преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Модель отнесения известных видов преднамеренного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности по категориям, названная как «дерево умышленного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», отражена на рисунке 3.1.

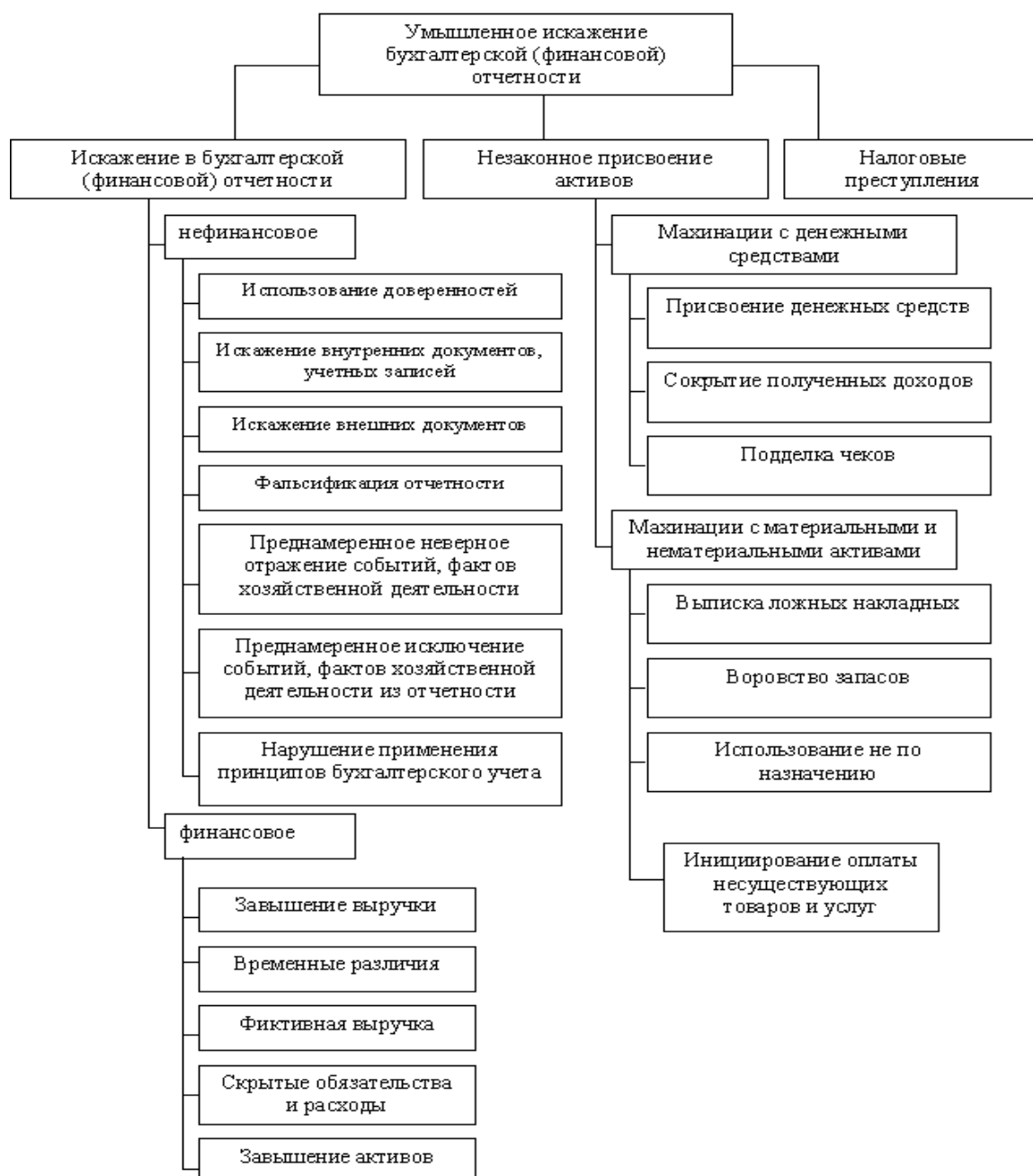


Рисунок 3.1 – Древо умышленного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности

Основными категориями искажения отчетности согласно этой модели являются нарушения в финансовой отчетности и незаконное присвоение активов. Каждая из этих категорий обладает уникальными характеристиками. Исчерпывающее знание о категориях и их специфических характеристиках – ключевой момент для успешной разработки методов, направленных на

предотвращение и обнаружение преднамеренных искажений отчетности.

Как правило, существенные хищения активов и налоговые преступления влекут за собой искажение отчетности с целью сокрытия реального состояния финансово-хозяйственной деятельности. Однако манипуляции с отчетностью и искажения финансово-хозяйственной деятельности могут быть мотивированы другими причинами, поэтому их целесообразно выделить как отдельную группу.

С учетом сказанного, категории преднамеренного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности были охарактеризованы рядом признаков (таблица 3.3):

- субъект искажения;
- величина искажения (стоимостная оценка);
- частота искажения;
- мотивации;
- значимость (существенность).

Категория умышленного искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности включает в себя две субкатегории: финансовое и нефинансовое искажение. Последнее, в сравнении с первым, не имеет такого значения.

Финансовое искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности в большинстве случаев подразумевает преувеличение выручки в отчетности. Это может быть осуществлено разными способами. Во-первых, можно учесть будущую выручку в текущем периоде (временные различия).

Во-вторых, можно учесть выручку, которая никогда не была и не будет получена (фиктивная выручка). В-третьих, можно учесть обязательства и расходы текущего периода в следующем, чтобы завысить прибыль текущего периода (скрытые обязательства и расходы). В-четвертых, завышая активы организации (особенно дебиторскую задолженность, запасы), капитализируя расходы, можно отразить более чем высокую прибыль (завышенные активы).

Таблица 3.3 – Основные положения умышленного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности

Признаки, свидетельствующие об умышленном	Виды умышленного искажения		
	Искажения, отраженные	Преступления в области	Незаконное присвоение активов

искажении отчетности	в отчетности	налогообложения	
Виновник искажения	Руководство экономического субъекта	Руководство экономического субъекта	Работники экономического субъекта
Объем искажения	Существенный	Существенный	Не существенный
Периодичность	Редко	Часто	Очень часто
Мотивы	Бонусы, курсы акций	Минимизация налоговых затрат	Личное обогащение
Уровень значимости	Большая вероятность	Большая вероятность	Вероятность не значительная
Причина	Личная заинтересованность, преследуя интересы экономического субъекта	Личная заинтересованность, преследуя интересы экономического субъекта	Личная заинтересованность, преследуя интересы экономического субъекта
Субъекты, которым нанесен ущерб	Крупные компании	Крупные компании и субъекты малого бизнеса	Субъекты малого бизнеса

Поскольку искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности возможно как вследствие ошибок, так и недобросовестных действий со стороны заинтересованных лиц, а именно – представителей руководства, собственников имущества, акционеров, учредителей, сотрудников организации, то необходимо четко разграничивать эти понятия.

Ошибки снижают качество отчетной информации, приводя ее в несоответствие требованиям, предъявляемым к отчетности. При обнаружении факта фальсификации организация может потерять необходимые ей инвестиции, что приведет к снижению платежеспособности и уменьшению масштабов производства.

Таким образом, понятие «искажение» в бухгалтерской (финансовой) отчетности шире, чем понятие «ошибка». Возникающие в отчетности искажения могут являться следствием ошибок или недобросовестных действий. Они предполагают преднамеренность искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая обусловлена неправомерными действиями или бездействиями, совершенными заинтересованными лицами с целью извлечения личных выгод. Такими заинтересованными лицами, совершающими финансовые злоупотребления, могут быть руководство, собственники имущества, акционеры, учредители, рядовые сотрудники.

3.2 Риск существенного искажения налоговой отчетности

Ключевой проблемой у экономических субъектов является анализ рисков существенного искажения налоговой отчетности, что препятствует достижению принципа достоверности и создает благоприятные условия для манипулирования данными бухгалтерского учета.

Искажение налоговой отчетности обусловлено ошибками, то есть неверным отражением фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности, что объясняется рядом причин:

- неверной трактовкой и применением законодательных норм о формах и организации учетного процесса в России;
- неприменением или неверным продуцированием учетной политики хозяйствующего субъекта;
- ошибками в расчетах финансово-экономических показателей и калькулировании;
- отсутствием необходимой информационной базы об активах и обязательствах на дату формирования отчетных форм;
- ошибочной оценкой и классификацией фактов хозяйственной деятельности экономических субъектов;
- недобросовестными действиями менеджмента хозяйствующего субъекта.

Значительные ошибки вызывают существенные искажения в налоговой отчетности. В приложении Б отражены возможные варианты искажения отчетных форм путем манипулирования статьями при помощи процедур налоговой оптимизации.

Изучение рисков существенного искажения отчетных форм напрямую связано с фактами финансово-хозяйственной деятельности. В связи с этим необходимо распределять факты хозяйственной жизни в зависимости от целей деятельности хозяйствующих субъектов на характерные и нехарактерные. Данная методика способствует созданию особых инструментов контроля, помогающих уменьшить или устранить риски существенного искажения отчетных налоговых форм.

Нестандартным фактам хозяйственной жизни присуща высокая вероятность вмешательства менеджмента компании в процесс учета, большая вероятность воздействия на процесс сбора информации и ее обработки. Следует обратить внимание на использование громоздких вычислений или принципов учета. Нестандартные бизнес-процессы в большей степени подвергаются

неотъемлемому риску, но при этом типичные факты хозяйственной жизни – вероятнее всего риску средств контроля.

К типичным относят факты хозяйственной жизни, сопряженные с основным видом деятельности экономического субъекта и имеющие постоянную основу. К ним можно отнести начисление зарплаты, приобретение материально-производственных запасов обеспечения процесса производства экономического субъекта, оплата налогов и др.

Нестандартные факты хозяйственной жизни экономических субъектов имеют следующие характеристики:

- не являются частью бизнес-процессов, относящихся к основному виду финансово-хозяйственной деятельности;
- отражены в бухгалтерском учете нетиповой корреспонденцией;
- имеют эпизодический характер.

Особое внимание необходимо уделить регламентации отражения данных фактов хозяйственной деятельности, как выдача кредита сотруднику экономического субъекта, покупка акций, приобретение активов в случаях, если операции не являются основным видом финансовой деятельности хозяйствующего субъекта, представленного в уставных документах.

Факты хозяйственной жизни, отраженные нетиповой корреспонденцией счетов, фиксируются чаще всего при автоматизированной обработке данных или ручным способом. Примером подобных записей может быть корреспонденция по отражению взаимозачета с контрагентом, который также для экономического субъекта является поставщиком и покупателем: Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или отражение фактов хозяйственной жизни по договорам цессии.

Ключевыми задачами контроля риска существенного искажения являются его классификация и идентификация. В таблице 3.4 отражен вариант градации риска существенного искажения в зависимости от его воздействия на предпосылки составления налоговой отчетности.

Таблица 3.4 – Градация риска существенного искажения налоговой отчетности

Вид риска искажения	Предпосылки	Вероятность наступления
---------------------	-------------	-------------------------

отчетности		события
Неточная оценка	Точность, стоимостная оценка	Вероятность наступления события, что суммы и другие данные, характеризующие факты хозяйственной жизни, представлены в оценке, не соответствующей требованиям законодательства
Неполнота отражения	Полнота	Вероятность наступления события: не все факты хозяйственной жизни нашли отражение в учете и отчетности
Фиксация несуществующих прав и обязательств	Права и обязательства	Вероятность наступления события, при котором экономический субъект не обладает правами на фиксацию в учете активов и обязательств
Фиксация несуществующих хозяйственных операций	Возникновение, существование	Вероятность наступления события, при котором отраженные в учете факты хозяйственной жизни не имели место либо не относятся к деятельности экономического субъекта
Нарушение отчетного периода	Отражение в соответствующем периоде	Вероятность наступления события того, что факты хозяйственной жизни нашли отражение в смежном отчетном периоде
Искажение отражения фактов хозяйственной жизни в бухгалтерской отчетности	Представление и раскрытие	Вероятность наступления события, при котором искажено отражение факта хозяйственной жизни в бухгалтерской отчетности

Представленная в таблице 3.4 классификация позволяет осуществить градацию влияния риска существенного искажения, что принципиально для его оценки, а также продуцировать процедуры контроля для отдельного вида риска, в том числе устанавливает ответственных лиц за вероятные последствия.

Риск неточности оценки проявляется в результате возможности манипулировать стоимостной оценкой хозяйственных средств и источников их финансирования. К манипулированию оценкой чаще всего прибегают для увеличения расходов в налоговом учете путем формирования резервов по сомнительным

долгам. В некоторых случаях службы менеджмента компании пытаются убедить собственника в наличии большой валовой прибыли и незадолго до начала сделки формируют резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов, расходы по которому учитываются в составе прочих расходов, а не в себестоимости. Возникает обратная ситуация, когда экономический субъект завышает стоимость неликвидных активов. В процессе определения сроков полезного использования основных средств хозяйствующие субъекты чаще всего принимают во внимание требования налогового учета. В результате в бухгалтерской (финансовой) отчетности искажается остаточная стоимость внеоборотных активов. Практически полностью устранить риск неточности оценки материально-производственных запасов, дебиторской задолженности и сроков использования основных средств возможно путем разработки конкретных мероприятий.

Риск неполноты оценки возникает в результате халатного отношения, когда часть фактов хозяйственной деятельности не фиксируется в бухгалтерском учете. Этот риск может быть исключен, прежде всего, посредством проведения регулярной инвентаризации, а также повышения личной ответственности непосредственно инициатора этого факта хозяйственной жизни. Риск неполноты оценки может быть связан с тем, что в организации не происходит информирование бухгалтерии о фактах хозяйственной жизни. Бухгалтер в меньшей степени несет ответственность за последствия этого риска по сравнению с лицом, которое является ответственным за происходящий факт хозяйственной жизни. Например, в организации сдано в аренду оборудование сроком на три года. Через три года выяснилось, что оборудование пришло в негодность вследствие пожара еще два года назад. Поскольку в организации не проводилась инвентаризация основных средств, находящихся в аренде, этот факт хозяйственной жизни не был отражен в бухгалтерском учете своевременно.

Риск отражения несуществующих прав и обязательств выражается в том, что факт хозяйственной жизни имел место в реальности. Однако права или обязательства, связанные с ним, не относятся к этой организации. Например, произведен ремонт дороги, которая находится в непосредственной близости к

организации. Бухгалтер учел расходы по ремонту дороги как объект основных средств, но прав собственности у организации на эту дорогу нет. Это привело к завышению активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации и занижению расходов. Ответственность за последствия этого риска возлагается на бухгалтерию. Для того, чтобы избежать этого риска, необходимо проводить не только регулярную инвентаризацию, но и прежде всего экспертизу первичных документов.

Риск отражения несуществующих фактов хозяйственной жизни возникает вследствие того, что в бухгалтерском учете могут быть зафиксированы факты хозяйственной жизни, которые не имели место в реальности. Например, выставляется счет на оплату за услуги, которые не были оказаны, списываются товарно-материальные ценности, которые используются не в организации, а в личных целях сотрудниками организации, или отражена выручка, которая не была в действительности. Этот риск может возникать в связи с ошибками при вводе информации в бухгалтерскую компьютерную программу, например, при вводе одного и того же документа дважды или повторения одной и той же корреспонденции. Контролировать риск отражения несуществующих фактов хозяйственной жизни следует посредством создания инструкций в отношении требований к приобретаемым товарам, работам и услугам, усиления мер контроля во время приемки товаров, работ и услуг, повышения личной ответственности сотрудника, отвечающего за инициализацию факта хозяйственной жизни, а также регулярного проведения инвентаризации. При идеально составленных документах бухгалтер должен учесть такие факты хозяйственной жизни, в связи с этим особое значение приобретает повышение личной ответственности за инициализацию факта хозяйственной жизни, фиксирование ответственности в системе бухгалтерского учета.

Риск нарушения отчетного периода возникает вследствие возможности отражения фактов хозяйственной жизни не в том отчетном периоде, к которому они относятся. Причиной этого риска является несвоевременное получение организацией первичных документов. В этом случае ответственность за последствия риска возлагается на лицо, выступающее инициатором факта хозяйственной жизни, а за последствия одновременного

списания расходов, которые относятся к нескольким отчетным периодам, неправильного отражения в бухгалтерском учете момента перехода права собственности при оприходовании материальных ценностей – на бухгалтерии.

Причинами возникновения риска искажения представления фактов хозяйственной жизни в бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

- ошибки в бухгалтерской корреспонденции;
- представление фактов хозяйственной жизни в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В обоих случаях ответственность за последствия риска искажения представления фактов хозяйственной жизни в бухгалтерской отчетности возлагается на бухгалтерию. С целью избежания этого риска в организации в первую очередь утверждается рабочий план счетов, в котором наиболее подробно в соответствии с экономическим содержанием учитываемых в организации фактов хозяйственной жизни отражены счета и субсчета к ним. В настоящее время наиболее подвержены неправильному представлению в бухгалтерской (финансовой) отчетности факты хозяйственной жизни, учитываемые на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Это связано с тем, что при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности не проводится анализ сумм дебиторской и кредиторской задолженности, учитываемых на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», и их включают в состав прочей дебиторской и кредиторской задолженности. К таким суммам можно отнести, например, накопленный купонный доход по приобретенным облигациям, который необходимо представлять в балансе в составе финансовых вложений, если он входит в рыночную стоимость облигаций.

Риск ошибочной бухгалтерской корреспонденции возникает вследствие фиксации фактов хозяйственной жизни не на тех счетах, которые predeterminedены принятым планом счетов, а на других счетах. Избежать риска можно посредством четкого регламентирования в отношении каждого факта хозяйственной жизни в организации. Часто неверная корреспонденция связана с тем, что бухгалтер не знает, как учесть новый типичный или нетипичный для данной организации факт хозяйственной жизни. В этом случае следует ограничить учет в компьютерной

бухгалтерской программе нерегламентированных фактов хозяйственной жизни. Инициализацию и учет новых для этой организации фактов хозяйственной жизни рекомендуется предусмотреть в специальном документе.

Риск неправильного представления фактов хозяйственной жизни приводит к искаженному представлению о реальном состоянии дел в организации, влияет на результаты анализа ее финансового положения, вводит в заблуждение заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Рекомендуемая классификация рисков существенного искажения финансовой отчетности, которые возникают у организации в соответствии с предпосылками составления бухгалтерской отчетности, является укрупненной и служит для того, чтобы проанализировать конкретные риски, возникающие в результате определенного факта хозяйственной жизни.

Как правило, риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности возникает еще до того, как факт хозяйственной жизни будет отражен в бухгалтерском учете. Например, на этапе выбора поставщика в процессе закупки товарно-материальных ценностей, как следствие, возникает риск отражения несуществующих фактов хозяйственной жизни. Для элиминации этого риска необходимо, чтобы бухгалтерская компьютерная система позволяла зафиксировать данные о выборе поставщика и ответственного за это сотрудника. Риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности может возникнуть в процессе учета факта хозяйственной жизни. Например, в ходе приемки товарно-материальных ценностей на склад возможно отражение в бухгалтерском учете товарно-материальных ценностей, на которые заказ не оформлялся, то есть возникает риск отражения несуществующих прав и обязательств.

Для элиминации этого вида риска в компьютерной бухгалтерской программе необходимо вести учет заказов поставщикам. Это позволяет при приемке товарно-материальных ценностей проверить данные заказа и в случае выявления расхождений, принимать товар не на баланс, а на ответственное хранение. Риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности может возникнуть после отражения факта хозяйственной жизни. Например, если приобретенные товарно-материальные ценности испортились в процессе хранения, то

возникает риск неточности оценки. Для элиминации этого риска необходимо проводить регулярную инвентаризацию, по итогам которой выявляют перечень товаров, которые морально устарели, испортились или спрос на них снизился. Сотрудник, отвечающий за оценку товаров, используя данные, полученные от изготовителя, а также о продаже аналогичных товаров, статистические сведения, составляет акт об оценке, на основании которого создается резерв под снижение стоимости товарно-материальных ценностей.

Выявление и оценка рисков существенного искажения определяют выбор инструментов контроля. Управление рисками существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности оказывает непосредственное влияние на развитие контрольно-ориентированной системы бухгалтерского учета.

3.3 Обобщение результатов внутреннего налогового аудита

Профессиональное суждение аудитора при формировании учетно-налоговой информации для контроля налоговых затрат обосновано различными принципами. Большинство авторов считает, что «профессиональное суждение» представляет обобщенное мнение специалиста, основанное на знании, навыках и опыте, которое является определяющим для принятия конкретных решений по исследуемым вопросам, не регламентируемым законодательством [34, 82, 97]. Так как порядок подготовки учетно-налоговой отчетности для внутреннего налогового контроля основывается только на использовании профессионального суждения, исходя из которого формируются внутренние стандарты, то по каждому объекту налогового учета должно быть сформулировано профессиональное суждение.

С учетом принципов налогового учета и применения профессионального суждения при формировании учетно-налоговой информации для внутреннего контроля налоговых затрат следует придерживаться следующих принципов:

1. Принцип непрерывности при формировании налоговой отчетности заключается в том, что необходимо исследовать не только внутреннюю составляющую объекта, в части которого вырабатывается профессиональное суждение, но и все

возникающие связи у объекта налогообложения.

2. Принцип системности обеспечивает аналогичность принимаемых решений в отношении состава и структуры формируемой налоговой отчетности по идентичным объектам различными специалистами.

3. Принцип ясности направлен на генерирование учетно-налоговой информации, исключающий двоякое толкование по одним и тем же объектам налогообложения, что также достигается при помощи профессионального суждения. Ясность может быть установлена через конкретные количественные и качественные параметры, предусмотренные для каждого отдельно взятого документа.

4. Принцип технического оснащения обеспечивается материальной базой, необходимой для разработки и внедрения внутренних форм отчетности для контроля налоговых затрат. Применяя профессиональное суждение, следует проанализировать технико-финансовую возможность экономического субъекта для внедрения разработанных форм внутренней налоговой отчетности.

5. Принцип текущего контроля реализуется через разработанные регламенты, согласно которым проводится периодическая проверка реагирования руководства и собственников на отраженные во внутренней налоговой отчетности результаты проверки налоговых обязательств.

Представленная система принципов формирования внутренней налоговой отчетности (таблица 3.5) оправдывает необходимость ее выделения в обособленную группу, доказывая ее отличие от бухгалтерской и управленческой отчетности.

Таблица 3.5 – Принципы формирования внутренней налоговой отчетности

Принципы теоретического обоснования формирования внутренней налоговой отчетности	Принципы, определяющие состав и структуру внутренней налоговой отчетности	Принципы, определяющие порядок формирования внутренней налоговой отчетности
Принцип непрерывности	Принцип достаточности	Принцип профессионального суждения
Принцип системности	Принцип непрерывности количественной оценки	Принцип приоритета содержания над формой
Принцип ясности	Принцип аналитичности, понятности	Принцип адресности
Принцип технического оснащения	Принцип сопоставимости и последовательности данных	Принцип необходимости
Принцип текущего	Принцип единообразия	Принцип осуществления

контроля	структуры	контроля
	Принцип градации реальных и абстрактных показателей при сущностном единстве	Принцип своевременности и оперативности
		Принцип единообразия структуры
		Принцип применения собственной информации

Принципы формирования показателей внутренней налоговой отчетности являются правилами, которые устанавливают процесс формирования отчетности.

Таким образом, представленная система принципов формирования внутренней налоговой отчетности определяет выполнение функций управления экономическим субъектом и является инструментом, при помощи которого происходит процесс систематизации результатов деятельности организации и контроль над эффективностью ее деятельности.

Процесс создания форм внутренней налоговой отчетности должен основываться на следующих аспектах:

- определение формата отчетной формы;
- установление набора показателей внутренней налоговой отчетности.

Перечисленные аспекты взаимосвязаны, и форма внутренней налоговой отчетности определяет в том числе перечень показателей, отраженных в отчетности, и в некоторых случаях – порядок формирования данных показателей.

Системный подход позволяет сформировать следующие этапы внутренней налоговой отчетности:

1. Установление субъектов, которые принимают участие в формировании аналитической информации внутренней налоговой отчетности и используют информацию, отраженную в ней. Группа, формирующая отчетность, используя профессиональные знания, навыки, воздействует на процесс получения, систематизации и обработки информационных потоков. Группа, потребляющая информацию, учитывая свои профессиональные потребности, формулирует задачу первой группе в части состава отчетности. Таким образом, на данном этапе необходимо гарантировать соблюдение следующих принципов при формировании внутренней учетно-налоговой отчетности: профессионального суждения,

ясности, системности, адресности.

2. Формирование объектов, информация о которых должна быть отражена во внутренней налоговой отчетности. В процессе установления набора показателей следует учитывать не только особенности производственных процессов, но и условия, в которых осуществляется финансово-экономическая деятельность организации, стиль руководства, информационные потребности менеджмента, что будет способствовать индивидуализации состава и структуры внутренней налоговой отчетности. В связи с этим, на данном этапе необходимо гарантировать соблюдение принципов: необходимости, достаточности, аналитичности, понятности.

3. Установление источников поступления финансовой информации для формирования на ее основе группы учетно-налоговой отчетности. При этом следует понимать, что в результате финансово-хозяйственной деятельности организации образуются потоки входной и выходной информации, и менеджмент компании должен в этом случае фигурировать не только, как потребитель информации, но и выступать проводником. Таким образом, на данном этапе необходимо гарантировать соблюдение следующих принципов: технического оснащения, применения собственной информации.

4. Формирование вариантов представления результатов экономической деятельности хозяйствующего субъекта как группы показателей, характеризующих внешнюю и внутреннюю среду. Так как вся экономическая деятельность организации является сложным процессом, состоящим из множества взаимосвязанных элементов, то, формируя состав и структуру внутренней налоговой отчетности, следует избегать дублирования в фиксации учетно-аналитической информации, повторяющейся на различных этапах бизнес-процессов фирмы. На данном этапе необходимо гарантировать соблюдение следующих принципов: непрерывности; сопоставимости и последовательности отражения данных; градации реальных и абстрактных показателей при сущностном единстве; профессионального суждения; применения собственной информации.

5. Формирование укрупненной модели учетно-налоговой системы экономического субъекта путем применения внутренней налоговой отчетности. На данном этапе происходит процесс аналитической обработки и группировки информации, что

гарантировано соблюдением следующих принципов: единообразие структуры; градации реальных и абстрактных показателей, при сущностном единстве; непрерывности количественной оценки.

6. Изучение реагирования модели экономической деятельности организации на трансформации внешней и внутренней среды. На этом этапе сопоставляются плановые и фактические показатели налогового учета и планирования налоговых затрат, что должно удовлетворять принципам формирования внутренней налоговой отчетности: непрерывность количественной оценки; техническое оснащение; ясность; аналитичность; текущий контроль.

Структура элементов формы внутренней налоговой отчетности представлена на рисунке 3.2.

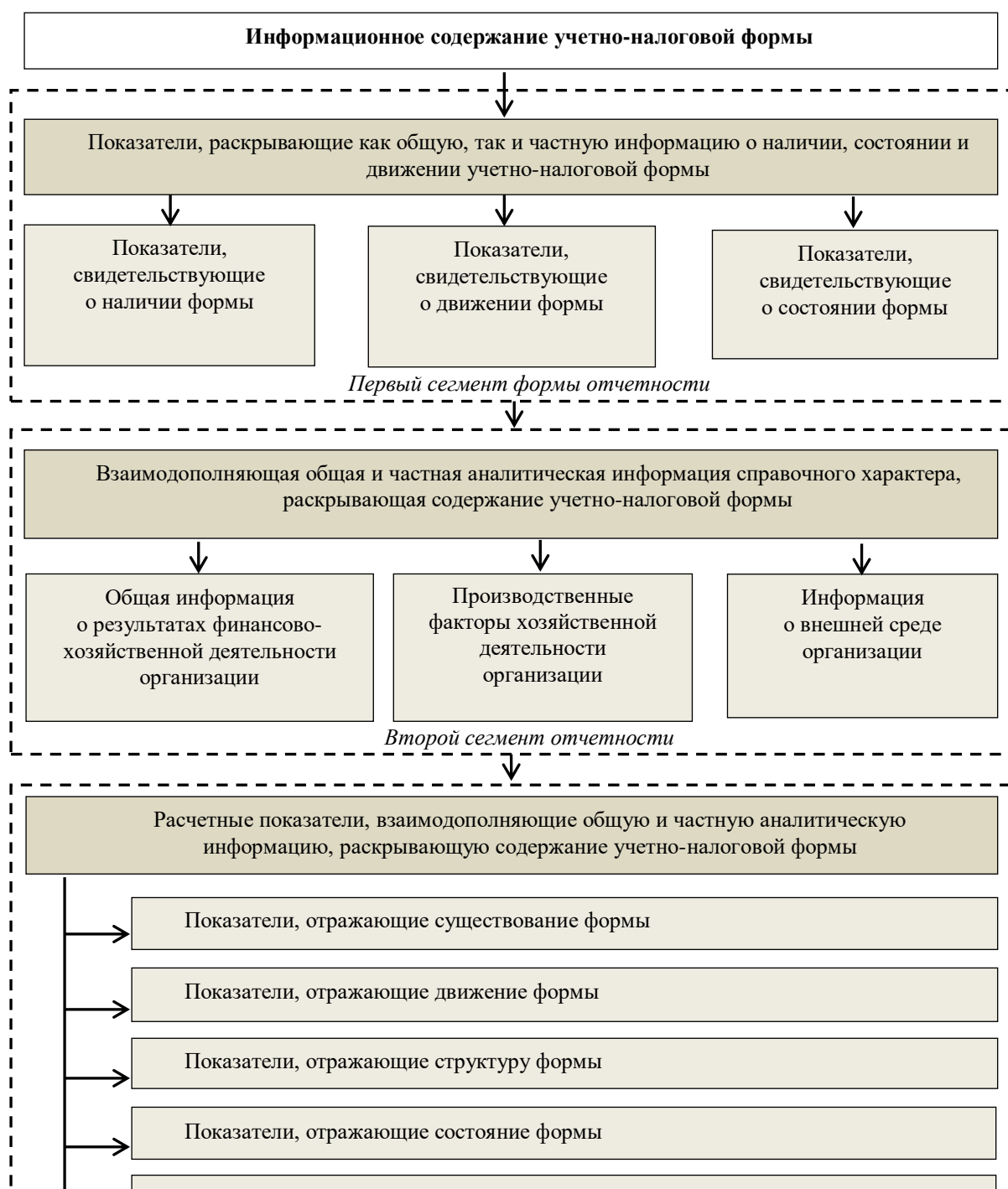


Рисунок 3.2 – Структура формирования элементов формы внутренней налоговой отчетности

7. Непрерывный контроль важных параметров на каждом этапе формирования внутренней налоговой отчетности, установление значимых отклонений в организации финансово-хозяйственной деятельности и процессе создания учетно-налоговых форм, анализ причин и корректировка формата внутренней налоговой отчетности, что должно обеспечиваться следованием таким принципам, как контроль, единообразие структуры; непрерывность количественной оценки; ясность; своевременность и оперативность.

Состав основных этапов создания внутренней налоговой отчетности позволяет реализовать комплексно принципы формирования данной отчетности.

Цель налоговой отчетности должна определяться с учетом интересов группы пользователей информации, отраженной в налоговой отчетности.

На внешнем уровне налоговая отчетность используется как средство контроля информации о начисленных и погашенных налоговых обязательствах, в том числе сведений о чистой прибыли, распределяемой между акционерами, составляющая интерес для потенциальных инвесторов. С учетом данных обстоятельств все пользователи налоговой отчетности напрямую финансово заинтересованы, так как любая информация, которая содержит финансовые данные или обеспечивает какие-либо экономические выгоды, уже формирует состав пользователей конкретной информации с реальной финансовой заинтересованностью. Это положение указывает на то, что главной целью внешних и внутренних пользователей налоговой отчетности является контроль.

Текущий, непрерывный внутренний контроль (или контроль на микроуровне) позволяет отслеживать правильность исчисления и начисления налоговых платежей, формировать достоверную налоговую отчетность, анализировать полноту и своевременность уплаты налоговых обязательств в бюджет, что в свою очередь помогает экономическим субъектам избежать штрафных санкций за несоблюдение налогового законодательства. Собственники, акционеры, являющиеся внутренними пользователями, непосредственно заинтересованы, что объясняется возможностью дальнейшего развития экономического субъекта путем реинвестирования за счет чистой прибыли или распределения

чистой прибыли в полном объеме между акционерами (учредителями). Пользователями макроуровня являются налоговые органы и другие структуры.

Выделение налогового учета в подсистему бухгалтерского учета способствует тому, что налоговая отчетность становится самостоятельным видом отчетности.

Виды отчетности экономических субъектов можно сгруппировать следующим образом. К первой группе относятся оперативная и управленческая отчетности, которые не имеют заключительного характера. Ко второй группе автором отнесена финансовая, статистическая и налоговая отчетности, которые имеют завершающий итоговый характер.

Последним этапом в системе налогового учета, как подсистемы бухгалтерского учета, является составление налоговой отчетности, которая логически завершает процесс учета налогов и тесно коррелирует с другими видами отчетности экономического субъекта, что схематично отображено на рисунке 3.3.

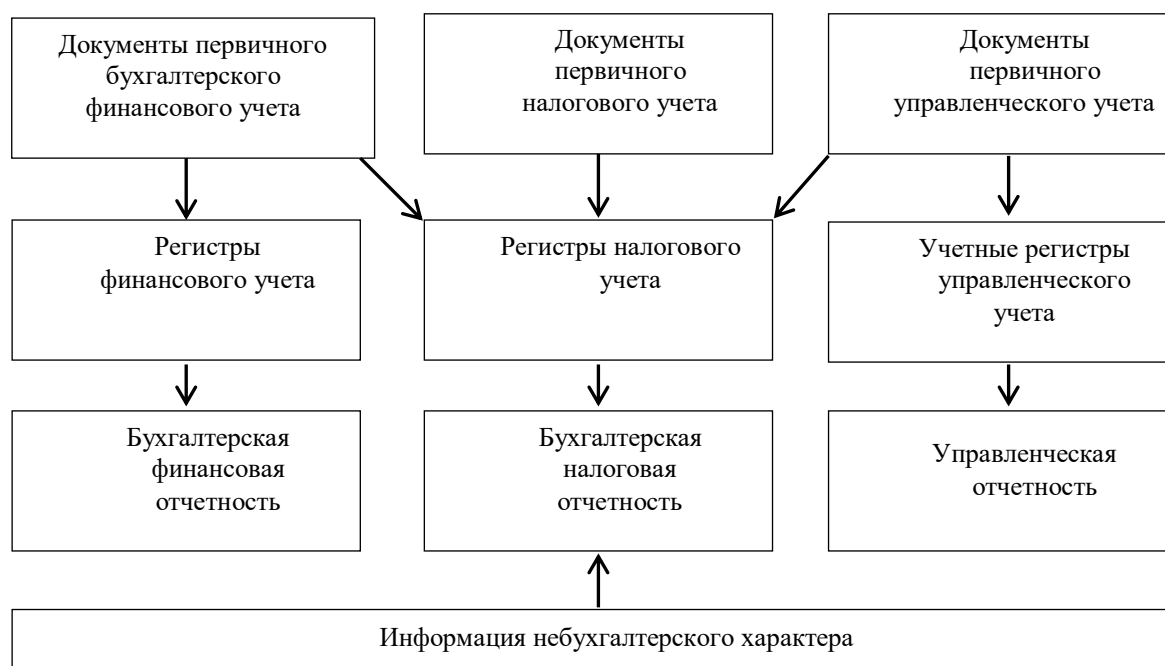


Рисунок 3.3 – Информационное обеспечение процесса формирования внутренней налоговой отчетности

Налоговая отчетность в большей степени имеет закрытый характер и предназначена для внутреннего пользования с целью получения сведений о налоговых затратах, а также является источником информации о налоговых обязательствах для

Федеральной налоговой службы (ФНС). С позиции конфиденциальности и экономической безопасности внутренняя налоговая отчетность не предназначена для внешних пользователей, так как налоговые обязательства – это часть общих затрат, соответствующих себестоимости, следовательно, они являются одним из элементов управленческого учета.

Российские нормативно-правовые акты по-разному трактуют порядок доступа к информации, отраженной в данных бухгалтерского и налогового учета. Например, в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» определена обязанность для некоторых экономических субъектов по опубликованию данных бухгалтерского учета в средствах массовой информации, что позволяет пользователям бухгалтерской отчетности получить сведения о деятельности организации в любой момент, т. е. бухгалтерская (финансовая) отчетность находится в свободном доступе для пользователей, в частности, для потенциальных инвесторов, учредителей, финансово-кредитных систем, контрагентов и др.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации информация, представленная в налоговом учете, является налоговой тайной, соблюдение которой входит в обязанности лиц, получивших доступ к ней. Экономический субъект вправе требовать от налоговых органов соблюдения налоговой тайны (сведений, полученных ФНС, таможенными органами и внебюджетными фондами) за исключением данных:

- 1) разглашенных организацией самостоятельно или с ее согласия;
- 2) об индивидуальном номере налогоплательщика (ИНН) экономического субъекта;
- 3) о нарушениях налогового законодательства и ответственности за них.

С учетом того, что налоговые затраты включают расходы на налоговое администрирование, содержание службы внутреннего аудита, то они должны подвергаться постоянному контролю с целью оценки эффективности работы этого структурного подразделения. Для обобщения информации о налоговых затратах и их экспресс-анализа предлагаем использовать регламентированный внутренний отчет о состоянии налоговых затрат и эффективности их оптимизации, который представляется

только руководству и собственникам и является конфиденциальным. Этот документ построен с учетом разработанных принципов формирования внутренней налоговой отчетности, предложенной унифицированной структуры для внутренних налоговых отчетов и предусматривает раздел, характеризующий объект, справочную информацию и аналитический раздел (приложение В).

Первый и второй блоки внутреннего отчета содержат реальные показатели, которые требуются для расчета абстрактных. Структура и содержание сгруппированных показателей обеспечивают получение всесторонней информации об объекте. Второй блок внутреннего отчета включает финансовые и нефинансовые показатели, анализирующие финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта, но не относящиеся непосредственно к анализируемому объекту, что позволяет рассчитать абстрактные показатели отчетности, включенные в аналитическую часть ее формы. Таким образом, руководство и собственники получают всестороннюю информацию о состоянии налоговых затрат, их структуре, динамике, налоговых рисках для принятия управленческих решений.

Аналитический раздел состоит из трех групп абсолютных и относительных абстрактных показателей, дополняющих характеристику объекта – налоговые затраты. В частности, первый блок содержит показатели налоговой нагрузки, которые также представлены в динамике и информируют менеджмент компании о правильности выработанной налоговой политики на долгосрочную и краткосрочную перспективу.

Второй блок аналитического раздела содержит показатели налогового риска, которые отражены в Приказе ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Несмотря на серьезную критику этой Концепции, она является в настоящее время основным документом, на основании которого происходит отбор экономических субъектов для проведения выездной налоговой проверки, и включение основных показателей по определению наличия налогового риска в составе унифицированной формы.

Третий блок аналитического раздела содержит показатели оценки эффективности налогового планирования и работы службы

внутреннего аудита в части контроля налоговых затрат. Представленные абстрактные показатели информируют руководство экономического субъекта об эффективности работы этого структурного подразделения.

Таким образом, система учетно-налоговой информации, основанная на принципах формирования показателей внутренней налоговой отчетности, способствует слиянию субъективных и объективных компонентов системы в единый массив. При этом если установление формата внутренней налоговой отчетности не является практической проблемой, так как набор ключевых элементов отчетных форм не велик, и внутренние пользователи информации могут ясно и обобщенно определить свой интерес конкретно в части каждого элемента отчетности, то наиболее проблематичными являются вопросы установления формата внутренней налоговой отчетности, ее вида согласно классификационным признакам, в том числе состава показателей, включенных в каждую форму для внешних пользователей в силу конфиденциальности информации.

4 АУДИТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

4.1 Методические основы формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль

Налог на прибыль организаций занимает особое место в бюджетно-налоговой системе России. Это один из значительных расходных платежей организации, наиболее доходный источник бюджетной системы. Поэтому любое изменение налогового законодательства, модели оптимизации налогообложения прибыли оказывают серьезное влияние, как на деятельность организаций-налогоплательщиков, так и на финансово-бюджетную систему страны.

В условиях финансовой нестабильности и высоких рисков хозяйственной деятельности большое практическое значение для организаций имеют методические подходы к формированию механизмов оптимизации налогообложения прибыли. Они позволяют налогоплательщикам, не нарушая налогового законодательства, если не увеличивать, то хотя бы сохранять финансовые ресурсы для осуществления предпринимательской деятельности.

Для методологии бухгалтерского учета важнейшее значение имеют понимание и трактовка содержания, а также величины бухгалтерской прибыли и то, как она связана с налоговой базой для определения налога на прибыль.

Изучение моделей бухгалтерского учета, теоретических положений авторов работ по данной проблематике позволило выявить различия взглядов по вопросу исчисления бухгалтерской прибыли и ее связи с налогооблагаемой величиной. Поэтапный сравнительный анализ норм налогового законодательства (25 главы НК РФ) и положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) представлен в таблице 4.1.

Принято выделять три этапа формирования системы налогового учета: начиная с 1991 г. и по настоящее время. За этот период была проведена большая работа по совершенствованию налогового законодательства. В настоящее время остаются существенные различия между нормами бухгалтерского и

налогового учета.

Таблица 4.1 – Сравнительная характеристика бухгалтерской и налоговой прибыли

Этапы формирования системы налогового учета	Характеристика этапов	Особенности определения налоговой базы налога на прибыль, ее связь с бухгалтерской прибылью
1-й этап – появление предпосылок для становления системы налогового учета (1991–1995 гг.)	Появление первых элементов корректировок бухгалтерских записей с целью уплаты налога на прибыль в связи с принятием Закона РФ № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Бухгалтерский учет существует для правильного расчета налогов.	В зависимости от размера цены на реализованную продукцию (работы и услуги) не выше себестоимости предъявлялись требования использования рыночных цен реализации на основании расчетов (предъявляемых налоговому органу) для определения налоговой базы по налогу на прибыль. Налоговая прибыль отличается от балансовой прибыли на сумму отклонений по сделкам реализации товаров по цене не выше себестоимости.
2-й этап – становление самостоятельного направления – налоговый учет (1995–2002 гг.)	Введение в бухгалтерском учете принципа «временной определенности фактов хозяйственной деятельности» на основании Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ (Приказ МФ РФ № 170). Внесение изменений и дополнений в Положение о составе затрат (Постановление Правительства РФ № 661), необходимость исчислять налоговую себестоимость, определять отдельные виды затрат в пределах установленных нормативов (затраты на командировки, представительские расходы, расходы на рекламу, проценты по кредитам). Внесение изменений в бухгалтерский учет суммовых разниц, начисление амортизации по основным средствам, формирование доходов и расходов в связи с введением в действие ПБУ 4, 6, 9, 10.	Выручка в бухгалтерском учете стала определяться одним способом – по мере отгрузки товаров. Для целей налогообложения выручку можно было определять и «по отгрузке» и «по оплате». Бухгалтерская прибыль в большей степени отличается от налогооблагаемой. Налоговый учет воспринимается как производный от бухгалтерского. Различия между бухгалтерской и налоговой прибылью возрастают.
3-й этап – развитие налогового учета в связи с законодательно-продекларированн	Введение главы 25 НК РФ	Унификация терминов бухгалтерского учета и налогообложения. Установление обязательного применения метода начисления при определении доходов и расходов для большинства налогоплательщиков.

ой обязательностью его ведения (2002 г. – по настоящее время)		Появление различий в признании отдельных активов, обязательств, доходов и расходов, включая дату их признания
---	--	--

4.2 Методика аудита налога на прибыль

Прибыль является одним из главных показателей деятельности экономического субъекта, а система учета и аудита прибыли обеспечивает контроль и управление этим объектом с целью улучшения финансового положения экономического субъекта, выявления направлений повышения доходов и сокращения расходов, выбора пути экономического развития. Формирование методики аудиторской проверки прибыли экономического субъекта признается необходимым в условиях внедрения международных стандартов в российскую учетную практику.

Детальный перечень процедур проверки и обработки необходимой информации фиксируется в программах налогового аудита (рисунок 4.1).



Информационное поле налогового аудита финансовых результатов

Рисунок 4.1 – Информационное обеспечение налогового аудита финансовых результатов

Этапы аудиторской проверки прибыли от продаж представлены на рисунке 4.2.

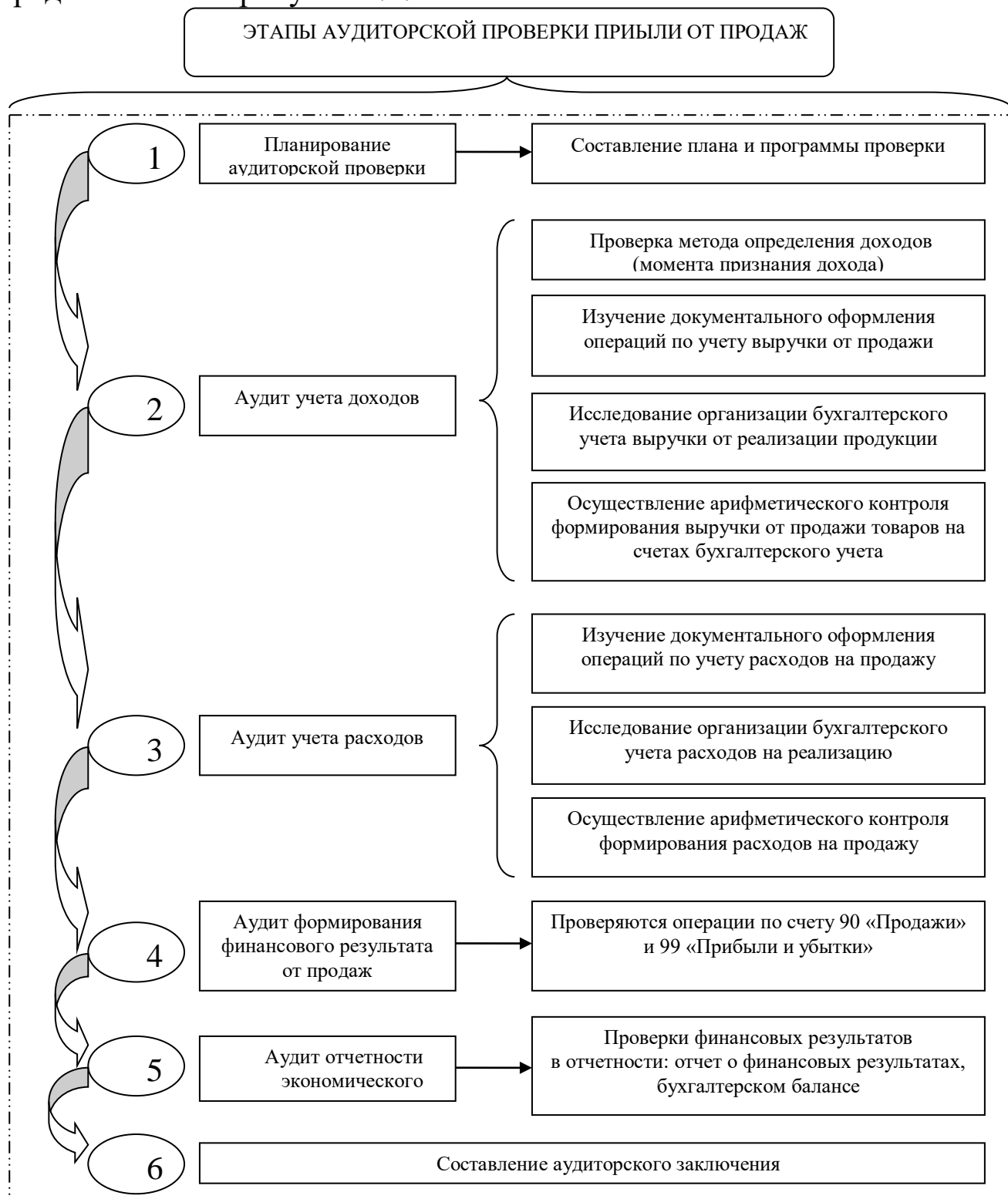


Рисунок 4.2 – Этапы аудиторской проверки прибыли от продаж

Методика аудиторской проверки операций по формированию финансовых результатов направлена на установление

достоверности и правильности учетных процедур и во многом обусловлена спецификой деятельности экономического субъекта.

Ключевые направления проверки и процедуры аудита налога на прибыль представлены в Приложении У.

Методика аудита отдельной части отчетности, отражающей расчеты по налогу на прибыль, строится на выполнении аудиторских процедур, включенных в общую стратегию и план проверки. Состав аудиторских процедур определяется исходя из оцененных рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности, порядка их значимости и существенности. В частности, к аудиторским процедурам по существу относятся процедуры проверки правильности отражения доходов и расходов в налоговом учете организаций.

Признание выручки и приходящихся на основные виды деятельности расходов осуществляется в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Основные этапы проверки доходов и расходов по обычным видам деятельности представлены в таблице 4.2.

Состав и содержание аудиторских процедур, необходимых при проверке правильности отражения расходов в налоговом учете, вытекает из требований, предъявляемых НК РФ к учету:

- расходы должны быть обоснованы, то есть экономически оправданны;

- расходы должны быть выражены в денежной форме;

- расходы должны быть документально подтверждены;

- расходы налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы, а также расходы, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль, классификация расходов обусловлена характером и условиями осуществления деятельности;

- расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты;

- порядок учета некоторых видов расходов должен быть закреплен в учетной политике налогоплательщика;

- некоторые виды расходов учитываются при определении налогооблагаемой прибыли по установленным в НК РФ нормативам;

- денежная оценка некоторых видов расходов производится

согласно алгоритмам, установленным НК РФ.

Таблица 4.2 – Основные этапы проверки доходов и расходов по обычным видам деятельности

Содержание этапа	Источники информации, методы проверки	Типичные ошибки
Проверка полноты и своевременности оприходования выручки от продажи продукции, товаров, работ, услуг	Инспектирование договоров, регистров по счету 90, документов первичного учета (ТТН, счета-фактуры, акты выполненных работ, акты оказанных услуг и др.), отчетов о реализации, товарных отчетов, Книги кассира-операциониста, отчетов кассовой смены. Пересчет на соответствие начисленной и оплаченной выручки (сверка с кассовыми и банковскими документами)	1) неполное оприходование торговой выручки (Д50 К90); 2) неполный или несвоевременный учет выручки, поступившей от реализаторов (Д71 К90); 3) неправильное определение момента перехода права собственности на товар, продукцию (выполнения работы, оказания услуги).
Проверка полноты и своевременности начисления НДС от продажи продукции, работ и услуг	Инспектирование первичных документов по реализации, счетов-фактур, книги продаж. Пересчет и логическая проверка применяемых ставок	1) не начислялся НДС от реализации; 2) неправильное определение налогооблагаемой базы (от фактической, а не от рыночной цены); 3) неправильное применение налоговых ставок
Проверка правильности классификации доходов по основному виду деятельности	Пересчет выручки (регистры по аналитическим счетам счета 90), определение существенных для организации видов реализации	Представление и раскрытие информации от прочей деятельности под видом основной в отчете о финансовых результатах или наоборот
Оценка правильности, своевременности и законности отражения расходов по обычной деятельности	Инспектирование оценки готовой продукции, товаров, работ, услуг, списанных в реализацию (Д 90 К 41, 42, 43, 20, 23)	1) досрочное признание и отражение в отчетности затрат по невыполненным проектам (работам, услугам); 2) неправильная классификация расходов
Проверка полноты и правильности отражения доходов и расходов по обычным видам деятельности в отчете о финансовых результатах и пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых	Арифметико-логическая проверка на соответствие ОФР данным Главной книги и регистров по счетам 90, 20, 43, 41, 26. Проверка раскрытия существенной информации по контролируемым сделкам, отчетным сегментам	1) несоответствие отчета о финансовых результатах данным аналитического и синтетического учета; 2) нераскрытие существенной информации по видам продаж, контролируемым сделкам, по сегментам

При проверке расходов можно выделить следующие основные аудиторские процедуры по существу:

1 Выявление расхождений в методах, закрепленных для целей бухгалтерского и налогового учета

Проверка соответствия фактически применяемого метода отражения конкретного вида расхода в налоговом и бухгалтерском учете и метода, закрепленного в учетной политике.

Процедуры проводятся в отношении тех видов расходов, методика учета которых закреплена в учетной налоговой политике организации или должна быть там закреплена в соответствии с требованиями законодательства.

Цель проведения аудиторской процедуры: установить степень соответствия отражения расходов в регистрах налогового учета требованиям налоговой учетной политики; соответствие положений учетной политики законодательству РФ и фактическому отражению в налоговом учете организации. При выполнении данной процедуры аудитор проводит также сравнение положений в отношении учета расходов, отраженных в бухгалтерской и налоговой учетной политике. Целью такого сравнения является выявление постоянных и временных разниц, приводящих к возникновению налогооблагаемых активов и обязательств.

Перечень документов клиента, необходимых для выполнения аудиторской процедуры и являющихся источниками информации для проверки: приказы об учетной политике для целей налогового и бухгалтерского учета, регистры налогового и бухгалтерского учета, в которых зафиксированы проверяемые расходы, бухгалтерские справки, отражающие расхождения между расходами налогового и бухгалтерского учета.

Нормативные правовые акты – перечень нормативных правовых актов, используемых при выполнении аудиторской процедуры (и всех последующих процедур, описываемых далее), формируется путем выбора извлечений из соответствующих нормативных документов (статьи, пункты, подпункты, абзацы и др.).

Справочной информацией при выполнении этой процедуры может являться таблица, отражающая методы учета расходов для

целей налогообложения и бухгалтерского учета со ссылками на требования нормативно-правовых актов.

Основанием для выполнения процедуры (ее назначение, области значимых рисков, порядок применения выборки и существенности) является информация, полученная на этапе планирования аудита и определения рисков существенного искажения, в том числе данные рабочего документа по оценке учетной политики аудируемого лица.

Техника исполнения аудиторской процедуры: аудитор проводит анализ налоговых регистров по каждому виду расходов в отдельности, сверяет методику отражения расходов с требованиями учетной политики для целей налогообложения в отношении учета таких расходов, в процессе сверки данные о способах отражения расходов, применяемых организацией фактически и закрепленных в учетной политике, заносятся в рабочий документ (таблица 4.3).

Таблица 4.3 – Группировка рисков налогоплательщиков по налогу на прибыль

№ п/п	Возможные риски налогоплательщика	Рекомендации для минимизации рисков
Риски, связанные с неправомерным применением налоговых льгот		
1	Неправомерное освобождение от обязанностей налогоплательщика (ст. 246.1 НК РФ)	Осуществление ежемесячной проверки соблюдения условий, дающих право на освобождение от обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 246.1 НК РФ
2	Неправомерное применение пониженных налоговых ставок	Размер налоговых ставок должен определяться в соответствии со ст. 284 НК РФ
Риски, связанные с неправильным определением налоговой базы		
1	Неправильное определение налоговой базы (не полное включение в налоговую базу отдельных видов внереализационных доходов или расходов)	Определение налоговой базы в соответствии со ст. 250, 265 НК РФ. При возникновении спорных ситуаций необходимо получить разъяснение контролирующих органов
2	Неправомерное включение в налоговую базу доходов, перечень которых содержится в ст. 251 НК РФ	Проверка соблюдения условий исключения доходов из налогооблагаемой базы в соответствии со ст. 251 НК РФ
3	Несвоевременное определение налоговой базы (нарушение момента определения налоговой базы)	Определение налоговой базы должно осуществляться в соответствии со ст. 271–273 НК РФ
Риски, связанные с расхождением данных в бухгалтерском и налоговом учете		
1	Расхождение суммы налоговой базы в налоговой декларации и отчете о прибылях и убытках	Необходимо сопоставлять данные бухгалтерского и налогового учета, при выявлении расхождений установить их причину

Риски, связанные с отклонением фактических показателей от нормативных		
1	Отклонение налоговой нагрузки от среднестатистического показателя в данной отрасли	Необходимо выявить причины возникновения отклонения показателей от нормативных значений и установить фактические значения или факты, связанные с их занижением
2	Отклонение рентабельности от среднестатистического показателя в данной отрасли	

Аудитор проводит сопоставление данных налоговых регистров по отражению конкретного расхода с данными регистров бухгалтерского учета при расхождении методов учета в отношении проверяемого расхода.

В целях подтверждения полноты информации о достоверности формирования постоянных и временных разниц аудитором проводится анализ учетной политики для целей бухгалтерского учета, в случае несоблюдения аудируемым лицом методов отражения проверяемых расходов в регистрах бухгалтерского учета методам, закрепленным в бухгалтерской учетной политике.

При выполнении этой процедуры аудитору рекомендуется пользоваться таблицей, отражающей методы учета расходов для целей налогообложения и бухгалтерского учета.

2 Проверка правильности классификации расходов на соответствие требованиям налогового законодательства

Процедура выполняется по всем видам расходов, осуществляемым организацией в течение проверяемого периода, при условии, что такие расходы не были признаны несущественными для формирования налогооблагаемой базы.

Цель проведения аудиторской процедуры: установить степень соответствия проверяемых расходов, отражаемых в регистрах налогового учета, требованиям гл. 25 НК РФ исходя из экономической сущности совершенных хозяйственных операций.

Для выполнения данной процедуры аудитору следует использовать регистры налогового учета, в которых отражаются проверяемые расходы, первичные документы, на основании которых отражаются расходы, иные документы, определяющие характер произведенных расходов (договор с поставщиком, локальные акты организации: положения о премировании, об оплате труда, маркетинговая политика, материальный баланс, положения о технологических потерях при производстве и др.).

Нормативно-правовые акты и иная справочная информация,

необходимые для проведения аудиторской процедуры: таблица, отражающая классификацию расходов для целей налогообложения со ссылками на нормы правовых актов; сводные таблицы, описывающие нормы и виды нормируемых расходов для целей налогового учета.

Техника исполнения аудиторской процедуры: аудитор проводит анализ первичных документов, подтверждающих существование проверяемых расходов, локальных актов организации, регулирующих порядок отражения данных расходов, и иных документов, на основании чего устанавливает, к какой группе расходов налогового учета отнесены те или иные из них.

Затем полученная им информация сравнивается с данными соответствующих регистров налогового учета. Если по результатам такого сравнения аудитором будет установлено, что проверяемые расходы классифицированы в налоговом учете некорректно, то есть порядок отнесения затрат в налоговом учете к тому или иному виду не соответствует экономическому содержанию фактов хозяйственной жизни, устанавливаемому аудитором с учетом данных первичных и прочих документов, а также требованиям налогового законодательства, то заполняется специальный рабочий документ.

При проведении указанной процедуры аудитором отдельно выделяются следующие виды расходов: расходы, не учитываемые в целях налогообложения (ст. 270 НК РФ); расходы, в отношении которых установлены нормы (представительские, рекламные, расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личного транспорта, на содержание служебного автотранспорта, по долговым обязательствам, на формирование резервов и др.).

Аудитор должен внимательно подойти к анализу фактов хозяйственной жизни, выделенных им как не уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, в частности, на предмет выявления недобросовестных действий со стороны руководства аудируемого лица и бесконтрольного расходования денежных средств.

3 Проверка правильности определения отчетного (налогового) периода включения затрат в состав расходов, уменьшающих налог на прибыль

Процедура выполняется по всем видам расходов, осуществляемым организацией в течение проверяемого периода и

уменьшающим налогооблагаемую прибыль, при условии, что такие расходы не были признаны несущественными для формирования налогооблагаемой базы.

Цель проведения аудиторской процедуры: установить правильность определения отчетного (налогового) периода операций, связанных с формированием базы по налогу на прибыль.

Для выполнения данной процедуры аудитору следует использовать регистры налогового учета, первичные и другие документы, определяющие порядок отражения произведенных расходов (договор с поставщиком, локальные акты организации: положения о премировании, об оплате труда и др.).

Нормативно-правовые акты и другая справочная информация, необходимая для проведения аудиторской процедуры: таблица, включающая перечень затрат, не единовременно уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Техника исполнения аудиторской процедуры: аудитор проводит анализ расходов по их видам, в отношении каждого вида расхода определяется методика его отражения в отчетном (налоговом) периоде или распределения между ними.

При получении такой информации аудитору рекомендуется использовать:

- локальные акты организации и иные документы;
- перечень затрат, не единовременно уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Порядок распределения расходов между отчетными (налоговыми) периодами устанавливается аудитором исходя из требований налогового законодательства, учетной политики аудируемого лица и его профессионального мнения.

При выполнении данной процедуры необходимо учитывать, что организации в целях определения базы по налогу на прибыль могут выбрать как «кассовый» метод (ст.273 НК РФ), так и метод «начисления» (ст. 271 и 272 НК РФ). Кассовый метод может применяться всеми налогоплательщиками (за исключением банков) при выполнении условий, установленных НК РФ.

4 Проверка полноты документального подтверждения расходов, отражаемых в налоговом учете

Процедура выполняется по всем видам расходов, осуществляемым организацией в течение проверяемого периода и уменьшающим налогооблагаемую прибыль, при условии, что такие

расходы не были признаны несущественными для формирования налогооблагаемой базы.

Цель проведения аудиторской процедуры: установить соблюдение требований нормативных правовых актов в отношении наличия и оформления первичных документов по отношению ко всем записям в налоговом учете.

Для выполнения данной процедуры аудитору следует использовать регистры налогового учета, первичные учетные документы, подтверждающие существование проверяемых расходов в отчетном (налоговом) периоде, образцы первичных документов, утвержденных приказом руководства аудируемого лица.

Нормативно-правовые акты и прочая справочная информация, необходимая для проведения аудиторской процедуры: таблица, включающая перечень требований, предъявляемых налоговым и бухгалтерским законодательством в отношении порядка оформления первичных документов. Информация, полученная на этапе планирования.

Техника исполнения аудиторской процедуры: по каждому виду расходов аудитором проводится анализ первичных документов, подтверждающих совершение фактов хозяйственной жизни, приводящих к возникновению этого расхода. Проверка первичных документов проводится на соответствие требованиям их наличия, полноты оформления (все необходимые документы, подтверждающие экономическую обоснованность операции, должны быть оформлены ст. 252 НК РФ), на соответствие требованиям, предъявляемым к оформлению первичных документов (оформление на бланках унифицированных форм, либо утвержденных аудируемым лицом, наличие и заполнение обязательных реквизитов и др.).

Аудитору необходимо учитывать, что в соответствии со ст. 252 НК РФ расходы должны быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Исходя из определений п. 1 ст. 11 НК РФ о понятиях и терминах, используемых в НК РФ, к оформлению первичных документов, подтверждающих расходы, отраженные в налоговом учете, применяются требования, установленные бухгалтерским законодательством, в частности ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ [4].

5 Проверка правильности оценки и арифметической точности сумм расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль

Процедура выполняется по всем видам расходов, осуществляемым организацией в течение проверяемого периода и уменьшающим налогооблагаемую прибыль, при условии, что такие расходы не были признаны несущественными для формирования налогооблагаемой базы. При оценке правильности расчета нормируемых расходов процедура выполняется в отношении таких расходов.

Цель проведения аудиторской процедуры: установить, что все операции отражения расходов в налоговом учете были верно определены, суммированы и учтены. Расходы отражены в оценке, совпадающей с информацией, содержащейся в первичных документах.

Для выполнения данной процедуры аудитору следует использовать данные учетной политики аудируемого лица, регистры налогового учета, первичные учетные документы, подтверждающие оценку проверяемых расходов, локальные акты организации и другие документы, в которых устанавливается методика расчета некоторых видов расходов, документы, подтверждающие формирование базы, используемой для расчета лимита по нормируемым расходам.

Нормативно-правовые акты и иная справочная информация, необходимая для проведения аудиторской процедуры: классификатор особенностей расчета базы по лимитируемым расходам, таблицы, содержащие формулы расчета оценочных значений, формулы расчета иных показателей, закрепленные законодательно и в учетной политике аудируемого лица.

Техника исполнения аудиторской процедуры: по каждому виду расходов аудитором проводится выборочный анализ по конкретным хозяйственным ситуациям (приоритеты выборки в данном случае – нестандартные ситуации, большие суммы, рассчитываемые показатели), такой анализ проводится путем сравнения данных, отраженных в регистрах налогового учета, с данными, отраженными в первичных документах, и в случае необходимости с данными расчетов аудитора, произведенными согласно применяемой к таким расчетам методике, закрепленной в локальных актах организации или нормативно-правовых актах.

В случае ненадлежащей оценки расходов или отсутствия их арифметической точности при отражении в регистрах налогового учета (данные регистров не соответствуют данным первичных документов или расчетов аудитора) заполняется рабочий документ.

Далее аудитором проводится анализ правильности расчета сумм по нормируемым расходам. В целях установления правильности расчета нормируемых расходов проводится анализ документов, подтверждающих расчет базы, на основании которой производится расчет нормативов. Аудитор самостоятельно проводит расчет нормативов с целью установления величин расходов сверх и в пределах норм. В случае, если суммы расходов, отражаемых в пределах норм, по мнению проверяющего, не соответствуют суммам таких расходов, представленных в регистрах налогового учета, аудитор выявленные расхождения записывает в свои рабочие документы.

Все вышеописанные аудиторские процедуры применяются в разрезе конкретных видов расходов (например: на рекламу, на выплату премий, на сертификацию и др.).

Основанием для назначения процедур по существу служат результаты тестов оценки риска существенного искажения, согласно которым определяются наиболее «узкие» места учета.

Отбор конкретного вида расхода для проверки предлагается производить следующим образом:

1) все расходы аудируемого лица классифицируются по их видам, затем выделяются те, что могут существенно исказить показатели бухгалтерской отчетности, отражающие расчеты по налогу на прибыль по сумме, либо существенно исказить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль;

2) после отбора расходов по их видам к проверке рассчитывается сумма всех оставшихся расходов, если она превышает установленный уровень существенности, то из нее выделяются группы расходов, подверженных наибольшим рискам, пока сумма остатка не будет меньше уровня существенности.

По отобранным группам расходов проводятся вышеописанные процедуры по существу с учетом частоты возникновения ошибок по каждому из расходов.

При выполнении процедур по проверке расходов (доходов), учитываемых при расчете налога на прибыль, в связи с большим количеством операций, подлежащих проверке, аудитору следует

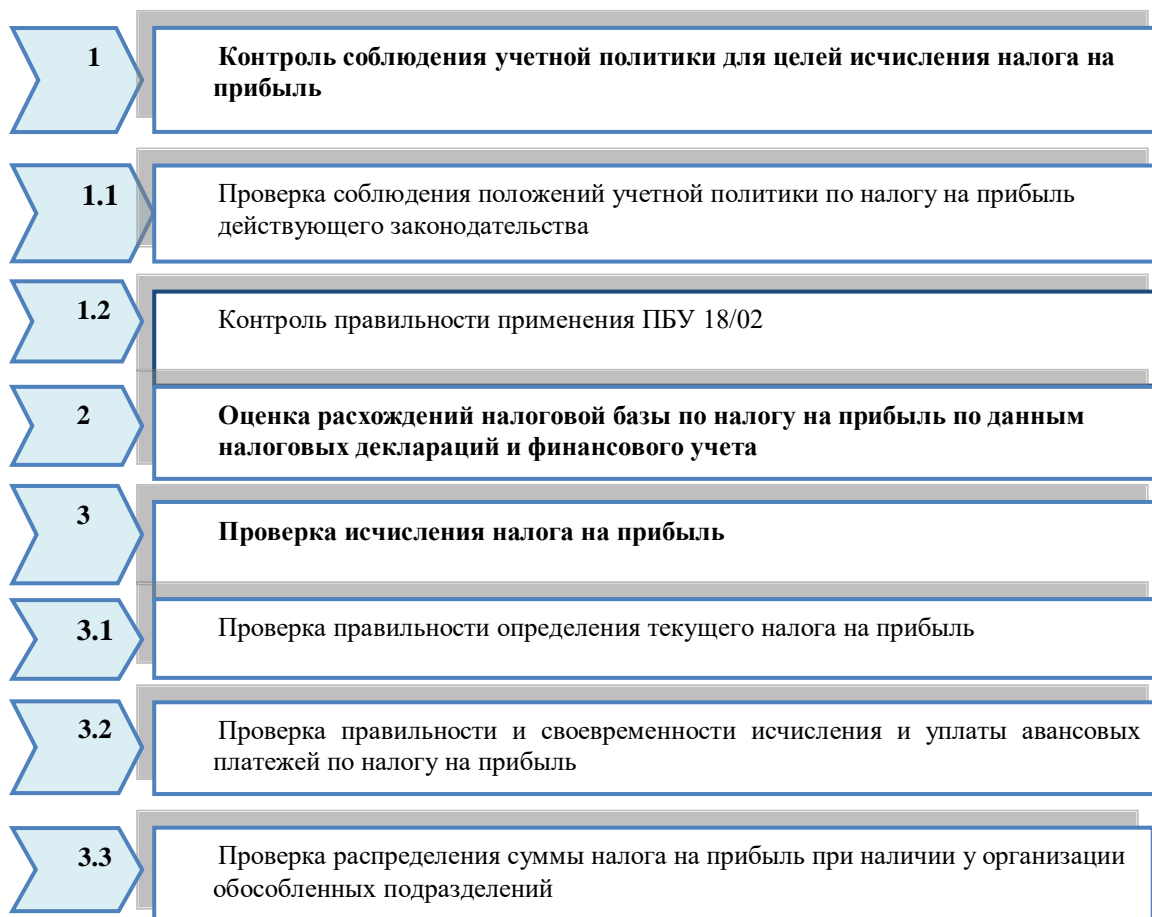
использовать статистическую выборку, результаты проверки по которой могут быть экстраполированы на всю генеральную совокупность, в целях выведения общей ошибки по виду расхода (дохода).

При учете доходов организаций возникает меньшее число ошибок и искажений налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, чем при учете расходов. Кроме аудиторских процедур по существу, косвенно подтвердить правильность полноты отражения доходов и расходов можно при использовании следующих процедур: проверки актов сверок с контрагентами, банком, результатов инвентаризации и других процедур, используемых в таких случаях при аудите бухгалтерской отчетности.

Для аудита правильности доходов выделены дополнительные участки проверки, к которым относятся: исчисление НДС по различным ставкам и применение различных видов скидок.

6 Проверка порядка начисления налога на прибыль

Основным этапом аудита налога на прибыль является проверка его начисления. На рисунке 4.3 представлен алгоритм действий аудитора по проверке правильности начисления налога на прибыль.



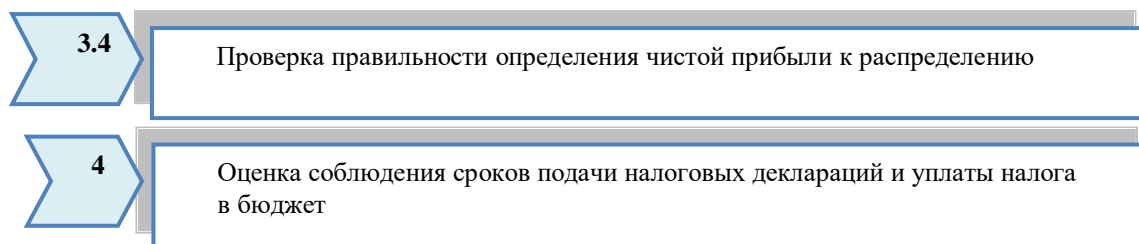


Рисунок 4.3 – Алгоритм действий аудитора по проверке правильности начисления налога на прибыль коммерческими организациями

Данные аудиторские процедуры предназначены для оценки рисков существенного искажения отчетности по налогу на прибыль и направлены на выявление существенных искажений отчетности по данному налогу.

При проверке налогооблагаемой прибыли особое внимание следует уделить правильности определения выручки от продажи товаров (работ, услуг). Как показывает практика, зачастую, аудиторы не уделяют внимание проверке «состава» выручки, ограничиваясь указанной цифрой в бухгалтерской (финансовой) отчетности и сверяя ее с первичными документами аудируемого лица.

У экономических субъектов объектами налогообложения могут являться:

- у торговой организации – перепродавца – выручка от реализации товаров (работ, услуг);
- у торговой организации – комиссионера – сумма доходов, полученная в виде комиссионного вознаграждения, при исполнении посреднического договора;
- у торговой организации, исполняющей обязанности налогового агента (при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков) – сумма доходов от реализации товаров (работ, услуг) с учетом налога. Налоговая база в данном случае определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Эффективным способом проверки достоверности отчетности является сопоставление данных бухгалтерского и налогового учета.

Взаимоувязка показателей бухгалтерской и налоговой отчетности позволяет выявить причины расхождения информации, например, в таких соотношениях, как данные налогового учета и налоговых деклараций по налогу на прибыль и др.

В таблице 4.4 представлен комплекс аудиторских процедур, необходимых для анализа и оценки риска искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в части налога на прибыль.

Таблица 4.4 – Рабочий документ «Порядок осуществления аудиторских процедур по проверке налога на прибыль»

№ п/п	Аналитические процедуры	Порядок расчета
1	2	3
1	Прибыль (убыток) до налогообложения по данным отчета о финансовых результатах (строка 2300)	$П1 = Р$, где Р – прибыль (убыток) до налогообложения за отчетный период, П1 – процедура контроля
2	Налоговая база по декларации по налогу на прибыль за проверяемый период (строка 120)	$П2 = НБ$, где НБ – налоговая база по налогу на прибыль

Окончание таблицы 4.4

1	2	3
3	Сравнение (П1) и (П2)	$P1 > P2$ $P1 < P2$ переход к процедуре 4
4	Анализ расхождения налоговой базы по данным бухгалтерского учета и для целей налогообложения	
5	Рассчитать налоговую нагрузку	$PЗ = НП / ЧП$, где НП – сумма налога на прибыль, исчисленная к уплате в бюджет
6	Сравнить налоговую нагрузку с нормативным значением, составляющим 2,6 %, установленным в приложении № 3 к Приказу ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333	
7	Рассчитать показатель налоговой нагрузки за несколько периодов и исследовать динамику и причины его изменения	

Данный комплекс аудиторских процедур позволяет адекватно оценивать уровень риска искажения налоговой базы по налогу на прибыль и учитывать его в дальнейшем при проведении проверки. При разработке аналитических процедур была изучена практика аудиторских проверок в области налогового аудита, а также учтены критерии Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, принятой Федеральной налоговой службой (ФНС) России.

7 Проверка нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), включает следующие пять этапов:

1. Оценка системы внутреннего контроля операций, связанных с формированием нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), распределением и использованием прибыли.

2. Аудит формирования нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года и прошлых лет.

3. Аудит распределения прибыли текущего года, покрытия убытка.

4. Аудит использования прибыли прошлых лет.

5. Аудит раскрытия информации о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Эта методика построена на основе логики формирования и распределения, а также использования прибыли, покрытия убытка, более детализирована и предполагает проведение анализа дивидендной политики и проверки ее соответствия действующему законодательству в рамках аудита распределения прибыли текущего года (рисунок 4.4).



Рисунок 4.4 – Определение тождества учетных и отчетных данных о величине нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

На третьем этапе проводится аудит распределения прибыли текущего года, покрытия убытка.

С целью выявления возможных комплаенс-рисков и оценки соответствия действий сотрудников корпоративным процедурам и внутренней политике посредством проведения комплаенс-аудита, направленного на уменьшение риска вовлечения строительной организации в процессы, которые могут обернуться для нее не только финансовыми потерями, но и утратой доверия со стороны общества в лице регулирующих органов, инвесторов, партнеров, акционеров, клиентов. Необходимо установить соответствие порядка распределения прибыли, остающейся в распределении после налогообложения, порядку, закрепленному в учредительных документах, учетной политике экономического субъекта.

На пятом этапе проводится аудит раскрытия информации о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По результатам проверки формирования прибыли составляется аудиторское свидетельство (в составе аудиторского заключения), в котором излагаются результаты проверки. В зависимости от масштабов проверяемых операций аудиторю следует выделять следующие разделы:

- результаты проверки правильности и достоверности отражения прибыли от продажи в учете;
- результаты проверки отражения в бухгалтерском учете прочих доходов и расходов, их состав и распределение;
- результаты проверки достоверности определения в бухгалтерском учете прибыли от продажи.

Кроме этого, по окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

В ходе аудита налога на прибыль могут быть выявлены следующие нарушения:

- неправильное формирование налоговой базы;
- включение в состав расходов экономически не обоснованных расходов;
- нарушения порядка выбранного метода учета;
- нарушения порядка применения льгот;
- нарушения порядка формирования налоговых вычетов;
- отсутствие или нарушение системы внутреннего контроля за правильностью исчисления налога на прибыль;
- арифметические ошибки.

5 АУДИТ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

5.1 Основные элементы налога на добавленную стоимость

Широкое распространение налога на добавленную стоимость (НДС) обусловлено его значительными преимуществами, в числе которых:

- стремление облагать налогом расходы конечных потребителей, а не затраты производителей по производству товаров, работ, услуг;

- регулярность налоговых поступлений и их пропорциональное увеличение в зависимости от изменения уровня цен; получение государством части дохода на каждой стадии производственного и распределительного цикла, притом, что конечная сумма НДС, получаемая государством, не зависит от количества промежуточных производителей и продавцов;

- применение «зачетной» схемы этого налога по всей цепи производства и обращения товара, затрудняющей попытку уклонения от его уплаты;

- косвенное стимулирование процессов накопления и инвестирования (доходы, идущие на эти цели, не облагаются НДС), а также производства экспортной продукции (применяется минимально возможная ставка 0 %).

В Российской Федерации НДС был введен с 1 января 1992 г. и в совокупности с акцизами фактически вытеснил другие косвенные налоги с оборота и с продаж, превосходством по своей роли. В настоящее время он является основным косвенным налогом, а также важнейшим источником формирования доходной части бюджета. С 1 января 2001 г. взимание НДС осуществляется в соответствии с главой 21 НК РФ. Порядок исчисления НДС определяется ст. 166 и 173 НК РФ.

Решение об освобождении от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС принимается добровольно. Лица, претендующие на получение льготы, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, подтверждающие это право, в налоговый орган по месту налогового учета не позднее 20-го числа месяца, начиная с

которого они собираются им воспользоваться. К документам, которые представляют налогоплательщики, относятся: выписки из бухгалтерского баланса (для организаций), из книги продаж, из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (для индивидуальных предпринимателей), а также копии журнала полученных и выставленных счетов-фактур. Это освобождение предоставляется на срок, равный 12 последовательным календарным месяцам.

Объектом налогообложения НДС признаются следующие операции:

- реализация произведенных (приобретенных) товаров, выполненных работ, оказанных услуг, осуществляемая на территории РФ, в т. ч. и на безвозмездной основе;

- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд внутри предприятия от одного структурного подразделения другому, расходы на которые не принимаются к вычету, в том числе через амортизационные отчисления, при исчислении налога на прибыль организаций;

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Не признаются объектами обложения НДС (п.2 ст.146 НК РФ):

- операции, которые в соответствии с п. 3 ст. 39 НК РФ не признаются реализацией товаров, работ, услуг (обращение российской или иностранной валюты, передача имущества и имущественных прав правопреемникам организации, иные операции);

- передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

- передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;

- операции по реализации земельных участков (долей в них) и другие.

Налоговая база по НДС рассчитывается налогоплательщиками самостоятельно. При реализации (передаче, выполнении, оказании

для собственных нужд) товаров (работ, услуг), облагаемых по различным налоговым ставкам. Налоговая база рассчитывается отдельно по каждой из этих групп товаров (работ, услуг). При использовании одинаковых ставок налога налоговая база устанавливается суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

Спецификой НДС является сложный состав его налоговой базы. Следует обратить внимание на то, что в некоторых случаях организации или ИП могут выступать налоговыми агентами по НДС (ст. 161 НК), т. е. они обязаны рассчитать сумму налога, удержать ее из доходов налогоплательщика и перечислить в бюджет независимо от того, исполняют ли они обязанности плательщика НДС.

Налоговыми агентами по НДС признаются:

- организации и индивидуальные предприниматели (ИП), состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков. Налоговая база при этом определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом НДС;

- арендаторы имущества федерального, муниципального значения и субъектов РФ. В этом случае налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом НДС;

- покупатели (получатели) государственного имущества (за исключением физических лиц, не являющихся ИП), не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну РФ, республики в составе РФ, края, области, города, автономной области (округа), а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего его муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования. Налоговая база определяется как сумма дохода от реализации (передачи) этого имущества с учетом НДС;

- органы, организации или ИП, уполномоченные осуществлять реализацию конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также

ценностей, перешедших по праву наследования государству. Налоговая база исчисляется исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), определяемой в соответствии со ст. 40 НК, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без учета НДС.

Российская практика применения НДС показала необходимость учета дополнительных факторов при определении налоговой базы с целью минимизации скрытых форм реализации. Включение их в налоговую базу объясняется фискальными интересами государства и стремлением воспрепятствовать уклонению от налогообложения. В налоговую базу включаются средства, получение которых связано с расчетами по оплате товаров, работ или услуг (ст. 162 НК):

- суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, предназначенные для пополнения фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо другими способами, связанными с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

- суммы, поступившие в виде процентной (дисконтной) ставки по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, а также в виде процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии с действовавшими ставками рефинансирования Центрального банка (ЦБ) Российской Федерации;

- полученные страховые выплаты по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения.

Данные положения не применяются в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат налогообложению.

Момент определения налоговой базы играет важную роль в исчислении НДС. Согласно ст. 167 НК РФ учетная политика для целей налогообложения НДС является единой для всех налогоплательщиков, и моментом определения налоговой базы признается наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров, работ, услуг,

имущественных прав;

– день услуг по перевозке пассажиров и багажа, если пункт их отправления или назначения расположены за пределами территории РФ и др.

Порядок исчисления налога определяется ст. 166 и 173 НК РФ. Сумма НДС определяется налогоплательщиком самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (НДС бюдж), определяется по итогам каждого налогового периода как общая исчисленная сумма налога, уменьшенная на величину налоговых вычетов (НДС выч) и увеличенная на сумму налога, подлежащего восстановлению (НДС восст). Общая исчисленная сумма налога определяется как соответствующая налоговой ставке (Ст) процентная доля налоговой базы (НБ). При производстве и реализации продукции, которая облагается по разным ставкам, общая исчисленная сумма НДС представляет собой результат сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз:

$$\text{НДС}_{\text{бюдж}} = \sum \text{НБ} \lltimes\gg \text{Ст} - \text{НДС}_{\text{выч}} + \text{НДС}_{\text{восст}}.$$

Если величина налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую исчисленную сумму налога с учетом восстановленного НДС, то в этом налоговом периоде НДС в бюджет не уплачивается, а указанная разница подлежит возмещению или зачету налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 176 НК РФ.

В качестве дополнения необходимо отметить следующие моменты:

1. Одним из обязательных условий принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые реализуют от своего имени), сумм НДС к вычету является наличие счета-фактуры.

Согласно ст. 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению.

Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

2. Налогоплательщик обязан вести отдельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам, которые используются для осуществления как облагаемых, так и не подлежащих обложению НДС операций. При отсутствии отдельного учета сумма НДС вычета не подлежит и в расходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль организаций (НДФЛ для предпринимателей), не включается.

3. Следует учитывать, что в некоторых случаях суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению.

Согласно ст. 163 НК РФ **налоговый период** по НДС с 1 января 2008 г. для всех налогоплательщиков (налоговых агентов) установлен как *квартал*.

Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров, выполнения работ, оказания услуг за истекший налоговый период не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом.

Налоговые агенты уплачивают НДС по каждой операции одновременно с переводом денежных средств в пользу продавцов, не являющихся плательщиками НДС (иностранным лицам, органам государственной власти и управления, органам местного самоуправления).

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ НДС уплачивается в бюджет в соответствии с таможенным законодательством.

Налогоплательщики и налоговые агенты обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

5.2 Этапы и методологические приемы аудита налога на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость является одним из основных источников формирования федерального бюджета, ему также принадлежит существенная доля в налоговой нагрузке организаций [9]. Этот факт увеличивает вероятность риска недобросовестных действий со стороны руководства организации, связанных с занижением в части начисления НДС или его неправомерным возвратом, что требует пристального внимания со стороны налоговых органов. В то же время политика государства направлена на развитие налогового администрирования, снижение налоговой нагрузки на бизнес, что способствует отражению в бухгалтерском учете и отчетности достоверных данных о результатах финансово-хозяйственной деятельности, в том числе сумм начисленных налогов и самостоятельному контролю правильности расчетов по НДС.

Одновременно для НДС характерны сложная методика определения, о чем свидетельствует значительное количество запросов со стороны налогоплательщиков, направляемых в Министерство финансов РФ, а также состав и количество нарушений, выявленных по результатам налоговых проверок.

В таблице 5.1 по направлениям проверки сгруппированы нарушения, выявляемые в ходе налогового аудита НДС.

Таблица 5.1 – Группировка нарушений, выявляемых в ходе проверки налога на добавленную стоимость коммерческих организаций

Описание нарушения законодательства о налогах и сборах	Норма НК РФ
1 Нарушения по начислению НДС	
Занижение налоговой базы на суммы оплаты, частичной оплаты (авансы полученные) в счет предстоящего выполнения поставок работ, услуг	Ст. 154
Занижение налоговой базы в результате неполного отражения реализации работ, услуг, в том числе в результате отсутствия корректировки налоговой базы в соответствии со ст.40 НК РФ	Ст. 40, п. 1 ст. 146, ст. 153
2 Нарушения по зачету НДС	
Невосстановление сумм НДС, ранее принятых к вычету при перечислении предоплаты в счет предстоящих объемов работ, в том налоговом периоде, в котором суммы НДС по приобретенным работам, услугам подлежат вычету (по мере их реализации)	П. 3 ст. 170

Завышение налоговых вычетов по причине неправомерного принятия к учету НДС по счетам-фактурам, полученным от «проблемных» контрагентов. Первичные документы подписаны неустановленными лицами, содержат недостоверные сведения; реальность сделок не подтверждена	П. 2 ст. 169, п. п. 1, 2 ст. 171, п. 1 ст. 172
Неправомерное включение в состав налоговых вычетов сумм НДС, предъявленных налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ, в связи с отсутствием документов, подтверждающих факт принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, а также договоров, счетов-фактур	П. 1 ст. 172
Невосстановление сумм НДС, ранее принятых к вычету по работам, услугам, в том числе по основным средствам, нематериальным активам, имущественным правам, при переходе на специальные налоговые режимы	П. 3 ст. 170
Неправомерное предъявление к вычету сумм НДС по работам, услугам, приобретенным для осуществления операций, не признаваемых объектами налогообложения или освобождаемых от налогообложения	П. 2 ст. 171, п. 2 ст. 149, п. 2 ст. 170,

К наиболее часто встречающимся можно отнести нарушение, когда налогоплательщики начисляют НДС только на ту часть полученной в течение налогового периода (квартала) предоплаты, которая по итогам квартала не «закрылась» отгрузкой товаров, работ, услуг.

Налоговые риски возникают в следующих случаях:

- неправильной трактовки нормативно-правовых актов со стороны экономических субъектов;
- низкой квалификации учетного персонала;
- неосуществления хозяйственных операций;
- содержания недостоверных сведений в документах.

Проведенный анализ нормативного регулирования НДС, существующих методик проверки расчетов по НДС в строительных организациях показал необходимость научного обоснования разработки методики налогового аудита, для выявления и оценки налоговых рисков, несмотря то, что именно их применение позволяет снизить трудоемкость аудита за счет выявления таких направлений деятельности организации, которые представляют собой зоны повышенного риска, в том числе риска недобросовестных действий налогоплательщика.

С помощью анализа налоговой и бухгалтерской отчетности в качестве предварительного этапа налогового аудита можно эффективно и в сжатые сроки определить наиболее «проблемные места» учета в организации, что позволит правильно установить

дальнейшие процедуры проверки по существу и тем самым повысить качество проводимого аудита.

С учетом специфики организации комплексного налогового учета в строительной отрасли и типичных нарушений, выявляемых при камеральных и выездных налоговых проверках, на каждом этапе выполнения аудиторских процедур необходимо определить наиболее проблемные участки и рискованные действия экономического субъекта, которые представлены в виде карты рисков (таблица 5.2).

Налоговые риски организации связаны с его налоговой нагрузкой. Если она находится в пределах среднеотраслевых значений, то с ростом налоговых рисков налоговая нагрузка будет увеличиваться. Налоговая нагрузка экономического субъекта может быть ниже среднеотраслевых значений, при этом налоговые риски будут повышены. При построении модели взаимосвязи налоговой нагрузки и налоговых рисков организации исходят из предположения, что всегда существует минимальный уровень налогового риска, и свести его к нулю не представляется возможным.

Таблица 5.2 – Карта возможных рисков при налоговом аудите налога на добавленную стоимость

Риски	Факторы риска	Рекомендации для минимизации риска
1	2	3
Риски 1-го уровня		
Риск неуплаты налога	При значительной налоговой нагрузке (доля НДС в совокупности всех налоговых обязательств выше среднеотраслевого показателя)	Контролировать долю НДС в совокупности всех налоговых обязательств. В случае превышения среднеотраслевого значения провести анализ за отчетный и смежные периоды
Риск налогового контроля	Доля вычетов от суммы начисленного с налоговой базы налога равна либо превышает 89 %	Постоянно анализировать сумму налоговых вычетов и законность их применения. В Налоговом кодексе не указаны предельные суммы вычетов. Важно, чтобы

		налогоплательщик имел право их использовать на основании статей 170, 171, 172 НК РФ
Риски 2-го уровня		
Риск неправильного определения налоговой базы	<ol style="list-style-type: none"> 1. Расчет налоговой базы с нарушением налогового законодательства 2. Расчет налоговой базы способом, отличным от рекомендуемого Инспекцией Федеральной налоговой службы (ИФНС) РФ 3. Завышение налоговых вычетов по причине неправомерного принятия к учету НДС по счетам-фактурам, полученным от «проблемных» контрагентов 4. Неправомерное включение в состав налоговых вычетов сумм НДС, предъявленных налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), в связи с отсутствием документов, подтверждающих факт принятия на учет указанных работ, услуг, а также договоров, счетов-фактур 	Четкое следование налоговому законодательству. При возникновении спорной ситуации получить официальное разъяснение контролирующих органов, так как согласно статье 111 НК РФ такие разъяснения являются обстоятельствами, исключающими вину в совершении налогового правонарушения

Окончание таблицы 5.2

1	2	3
Риск несвоевременного определения налоговой базы	1. Нарушение момента определения налоговой базы при получении оплаты, частичной оплаты. 2. Нарушение момента определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления	Сформировать налоговую базу согласно статье 167 НК РФ
Риск расхождения величины выручки в налоговой декларации и отчете о финансовых результатах	Ошибка при определении выручки в налоговом или бухгалтерском учете	Изучить сопоставимость налогового и бухгалтерского учета, при выявлении различий установить их причину
Риски 3-го уровня		
Риск непоследовательного применения учетной политики	1. Искажение доходов, расходов организации и, как следствие, сумм налогов 2. Искажение данных налоговой отчетности	Контролировать применение выбранных положений учетной политики в части налогового учета в течение отчетного периода
Риск применения необоснованных налоговых схем	В случае оптимизации налогообложения необходимо учитывать, что какие-то из законных мер снижения налогов могут оказаться неприемлемыми для налогоплательщика	Использование схем налоговой оптимизации осуществляется с точки зрения экономичности и законности
Риск неверного прогнозирования налоговых платежей	1. Невозможность погасить налоговые обязательства в срок 2. Влияние на финансовую устойчивость организации	Необходимо применять обоснованные методики

С учетом такого допущения можно сделать вывод о том, что увеличение или уменьшение налоговой нагрузки строительной организации, с последующим выходом ее из среднеотраслевых значений приведут к росту налоговых рисков организации. В свою очередь, возрастание налоговых рисков приводит к увеличению налоговой нагрузки. Налоговые риски могут привести к росту налоговой нагрузки как в определенном периоде, так и в перспективе, т. е. в статике и динамике. Следовательно, существует оптимальная точка, в которой достигается минимальное значение налоговой нагрузки в рамках среднеотраслевых значений при незначительном уровне налоговых рисков организации.

Налоговая нагрузка как совокупность показателей находится под воздействием сложного комплекса факторов внутреннего и внешнего порядка. Все перечисленные факторы в той или иной степени влияют на налоговую нагрузку, при этом, кроме одностороннего воздействия на налоговую нагрузку, они оказывают взаимное влияние друг на друга.

Представленная методика комплексного налогового аудита, как совокупность аудиторских процедур, позволяет оценить возможные риски экономического субъекта, устанавливая в первую очередь нехарактерные, нестандартные хозяйственные операции; далее дает возможность определить операции по исчислению, уплате и возврату НДС, вызывающие разночтения с ИФНС; и, наконец, позволяет проанализировать сложные экономически не оправданные операции, при осуществлении которых высока вероятность возникновения ошибок. Диагностика и отслеживание подобных операций и ситуаций дает возможность аудитору уменьшить риск необнаружения. Разработанная методика позволяет на предварительном этапе комплексного налогового аудита оперативно и эффективно установить зоны риска в учете НДС, определить перспективные процедуры проверки по существу и таким образом повысить качество проводимого комплексного налогового аудита.

Нами предложены следующие направления комплексного налогового аудита по НДС (рисунок 5.1).

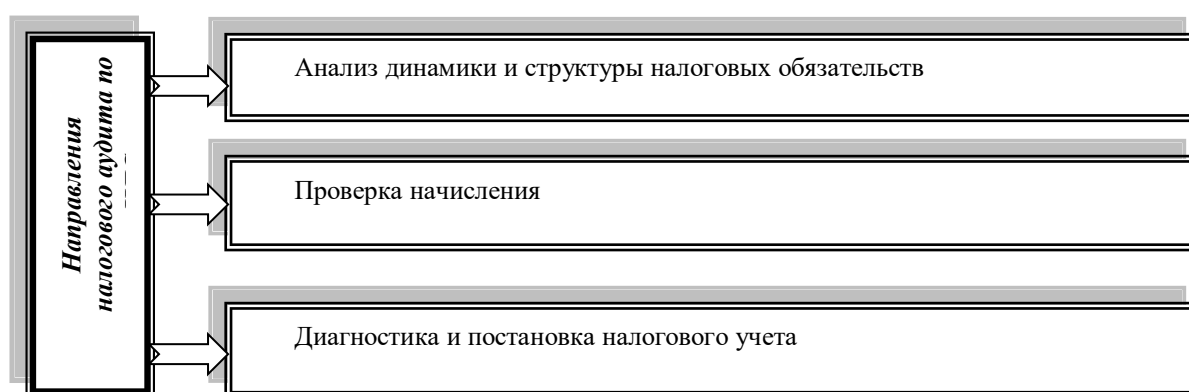


Рисунок 5.1 – Направления налогового аудита налога на добавленную стоимость

В работе представлен план комплексного налогового аудита НДС:

- контроль за законностью определения уплачиваемой суммы

налога и соблюдением законодательных и нормативных актов в части налогообложения;

- оценка финансово-экономических последствий для организации при изменении законодательных и нормативных актов в части налогообложения;

- изучение и анализ результатов налогового планирования в части налога на добавленную стоимость;

- формирование отчета и обоснование решений в части оптимизации налогообложения.

В настоящее время существует официально утвержденная методика проверки расчетов с бюджетом по НДС «Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по налогу на добавленную стоимость», разработанная еще в 2003 г. и размещенная на официальном сайте Министерства финансов РФ. Представленные в Методических рекомендациях направления проверки НДС детализированы и уточнены (таблица 5.3).

Этапы и направления налогового аудита тесно взаимосвязаны и представляют процесс выполнения определенных аудиторских процедур, направленных на снижение риска налогового аудита.

Анализ динамики и структуры налоговых обязательств по НДС осуществляется на предварительном этапе налогового аудита и включает в себя:

- анализ и оценку вероятности налоговой проверки по НДС;

- изучение доли налога в совокупности налоговых платежей экономического субъекта;

- анализ налоговых платежей организации по НДС в динамике;

- анализ задолженности по НДС.

В настоящее время существует двенадцать критериев, по которым налоговые органы осуществляют мониторинг организаций для составления плана выездных налоговых проверок. Поэтому на начальном этапе налогового аудита рекомендуется оценить риск выездной налоговой проверки, используя критерий «доля вычетов по НДС от суммы начисленного налога» (таблица 5.4).

Этот критерий рассчитывается на основании сведений налоговой декларации по НДС и представляет собой отношение общей суммы НДС, подлежащей вычету (графа 3 с. 220 разд. 3 декларации по НДС), к сумме начисленного НДС (графа 5 с. 120

разд. 3 декларации по НДС), умноженное на 100 %. Результат не должен превышать 89 %.

Таблица 5.3 – Методика получения аудиторских доказательств по существу при налоговом аудите налога на добавленную стоимость

№ п/п	Этап аудита	Рабочий документ
1	Анализ динамики и структуры налоговых обязательств по НДС	
1.1	Анализ и оценка вероятности налоговой проверки по НДС	РД.1, РД.24
1.2	Анализ доли НДС в совокупности всех налоговых обязательств организации	РД.2
1.3	Анализ налоговых платежей организации по НДС в динамике	РД.2
1.4	Анализ задолженности по НДС в динамике	РД.2
2	Проверка начисления НДС	
2.1	Оценка расхождений налоговой базы по НДС по данным налоговых деклараций, финансового учета	РД.4, РД.5
2.1.1	Оценка расхождений НДС к уплате по данным налоговых деклараций и книг покупок и продаж	РД.6
2.1.2	Оценка расхождений НДС к уплате по данным деклараций с финансовым учетом	РД.7, РД.11
2.2	Оценка порядка определения налоговой базы по НДС	РД.14
2.2.1	Порядок определения налоговой базы при продаже товаров, работ, услуг	РД.3
2.2.2	Правильность определения налоговой базы по авансам	РД.10, ДР.16
2.2.3	Порядок определения налоговой базы при совершении операций по выполнению работ, оказанию услуг для собственных нужд и выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления	РД.8, РД.9, РД.15
2.2.4	Порядок определения налоговой базы налоговыми агентами (ст.161 НК РФ)	РД.20, РД.21
2.3	Оценка принятия НДС к зачету	
2.3.1	Проверка сопоставимости данных налогового и финансового учета	РД.17
2.3.2	Проверка правильности и своевременности заполнения налоговых регистров	РД.19
2.4	Оценка порядка ведения книг продаж и книг покупок	РД.18
2.4.1	Оценка ведения журнала учета полученных счетов-фактур	РД.11, РД.12
2.4.2	Оценка ведения журнала учета выставленных счетов-фактур	РД.11, РД.12
2.4.3	Оценка ведения книги покупок	РД.18
2.4.4	Оценка ведения книги продаж	РД.18
2.4.5	Оценка оформления книги покупок, книги продаж	РД.18
2.5	Оценка выставленных и полученных счетов-фактур на соответствие требованиям ст. 169 НК РФ	РД.12
2.6	Оценка соблюдения сроков подачи налоговых деклараций и уплаты налога в бюджет	РД.7
2.7	Оценка порядка возмещения НДС из бюджета	РД.17

№ п/п	Этап аудита	Рабочий документ
3	Диагностика и постановка налогового учета	
3.1	Проверка формирования и соблюдения положений приказа об учетной политике	РД.23
3.3	Налоговое планирование НДС	РД.22

Таблица 5.4 – Рабочий документ (РД.1) «Оценка вероятности налоговой проверки по критерию «доля НДС» (пример)

Показатель	2016 г.	2017 г.	2018 г.
Сумма НДС, подлежащая вычету (графа 3 с. 220 разд. 3 декларации по НДС), руб.	1195615	517488	1586858
Сумма начисленного НДС (графа 5 с. 120 разд. 3 декларации по НДС), руб.	1199698	656469	1956873
Доля, %	99,7	78,8	81,1
Оценка вероятности налоговой проверки, %	Больше 89	Меньше 89	Меньше 89
Риск налоговой проверки	Высокий	Низкий	Низкий

Анализ доли НДС в совокупности всех налоговых обязательств организации и в сравнении этого показателя со среднеотраслевыми значениями и по региону позволяет в дальнейшем пересмотреть возможность последующего сотрудничества с контрагентами, находящимися на специальных налоговых режимах, что существенно снижает сумму зачтенного НДС и в целом неблагоприятно влияет на налоговую нагрузку экономического субъекта. Проведение инвентаризации расчетов с поставщиками и подрядчиками с целью составления перечня контрагентов, не являющихся налогоплательщиками НДС, и анализ последствий прекращения сотрудничества с ними позволяют в значительной степени снизить налоговую нагрузку в части НДС.

Для определения доли НДС в совокупности всех налоговых обязательств рекомендовано использовать рабочий документ (таблица 5.5).

Таблица 5.5 – Рабочий документ (РД.2) «Определение и оценка доли НДС в общей сумме всех налоговых обязательств и задолженности по НДС» (пример)

Показатель	2016 г.	2017 г.	2018 г.
Всего начислено федеральных и территориальных налогов за отчетный период, тыс. руб.	61119	90950	82779
Сумма начисленного НДС, тыс. руб.	39804	66492	66926
Сумма перечисленного НДС, тыс. руб.	39804	66492	66926

Доля НДС в общей сумме начисленных налогов, %	65,1	73,1	80,8
Среднеотраслевое значение доли НДС в общей сумме начисленных налогов*, %	59,4	70,6	73,5
Риск	Низкий	Низкий	Низкий
* На основании статистических данных			

Предложенная методика позволяет проводить анализ совокупности налогов и сборов, уплачиваемых экономическим субъектом в разные временные периоды, выявлять наиболее значимые изменения динамики и структуры налоговых платежей, а также сопоставлять степень налоговой нагрузки организаций разных отраслей народного хозяйства.

Основным этапом комплексного налогового аудита является проверка начисления НДС. К конкретным направлениям аудиторской проверки начисления НДС могут быть отнесены:

- анализ формирования налоговой базы по НДС;
- установление обоснованности освобождения от НДС;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета расчетов по НДС;
- контроль за отражением текущих налоговых обязательств по НДС перед бюджетом в налоговой отчетности (как уже было сказано, в бухгалтерской они отдельно не отражаются);
- проверка соблюдения организацией налогового законодательства при формировании налоговой базы по НДС, полноты и своевременности уплаты налога в бюджет (после проверки «входящего» НДС).

В случае с НДС требования нормативных правовых актов имеют непосредственное отношение как к предпосылкам составления бухгалтерской отчетности (полноте начисления налоговых обязательств), так и к бухгалтерской отчетности в целом (отражение НДС в качестве отдельных статей бухгалтерской отчетности).

Основная задача аудитора состоит в проверке налоговой базы, включающей выручку от продажи работ, услуг. Однако этому не всегда уделяется должное внимание в ходе аудита, несмотря на настойчивые требования международных стандартов аудиторской деятельности. Аудиторы, зачастую, ограничиваются проверкой отраженной в отчетности суммы выручки и подтверждением ее имеющимися у аудируемого лица первичными и иными документами. Складывается впечатление, что собственно сумма

выручки, отраженная в отчетности, не вызывает у аудиторов сомнения. Выручка представляет собой финансовый показатель, подверженный высокому риску искажения в результате недобросовестных действий, что отмечается в МСА «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита». В результате недобросовестного составления бухгалтерской отчетности существенное искажение в отношении фактов признания выручки может быть следствием:

- ее завышения, например, путем преждевременного признания или отражения фиктивных данных по выручке;
- ее занижения, например, в результате необоснованного перенесения момента признания выручки на более поздний отчетный период.

Для проверки и анализа искажения суммы налога на добавленную стоимость вследствие завышения предъявляемого к вычету (возмещению) НДС и занижения выручки далее представлен порядок осуществления аудиторских процедур проверки НДС, что позволяет определять нарушения налоговой отчетности в части отражения НДС (таблица 5.6).

Таблица 5.6 – Рабочий документ (РД.4) «Порядок осуществления аудиторских процедур проверки НДС»

№ п/п	Объект комплексного налогового аудита	Порядок расчета
1	2	3
1	Выручка по одноименной строке отчета о финансовых результатах	$ПК_1 = В$ где В – выручка за отчетный период ПК – процедура контроля
2	Сумма налоговых баз по декларациям по НДС за проверяемый период (раздел 3 строки 010 и 020)	$ПК_2 = НБ$ где НБ – налоговая база по НДС
3	Сравнение $(ПК_1)$ и $(ПК_2)$	$ПК_1 < ПК_2$ $ПК_1 > ПК_2$ переход к процедуре 4
4	Анализ расхождения налоговой базы по реализации от суммы выручки для целей бухгалтерского учета	
5	Объем затрат за изучаемый период отражен в Пояснениях к бухгалтерской отчетности, скорректирован на разницу сальдо на конец и начало года по счетам учета запасов – 10, 20 и 43	$ПК_3 = МЗТ$ где МЗТ – сумма затрат за проверяемый отчетный период
6	Суммируются суммы налога, предъявленные к вычету по строкам 130	$ПК_4 = ВЧ_{НДС}$

№ п/п	Объект комплексного налогового аудита	Порядок расчета
1	2	3
	раздела 3 за вычетом показателей по строкам 140 раздела 3 налоговой декларации по НДС	где $ВЫЧ_{НДС}$ – сумма вычетов по НДС $ВЫЧ_{НДС} = с.130 \text{ гр.5 разд.3} - с.140 \text{ гр.5 разд.3}$
7	Сравнить (ПК ₃) и (ПК ₄)	ПК ₃ > ПК ₄ ПК ₃ < ПК ₄ переход к процедуре 8

Окончание таблицы 5.6

1	2	3
8	Изучить причины превышения заявленной к вычету суммы НДС над суммой НДС со стоимости материалов, отраженных в налоговой декларации. Проанализировать, является ли объяснимой разница между общей суммой вычетов, заявленных в декларации по НДС, и величиной вычетов по материалам	
9	Рассчитать долю налоговых вычетов, заявленных в налоговых декларациях по НДС, от суммы начисленного с налоговой базы налога за налоговые периоды, входящие в состав отчетного периода, для целей составления бухгалтерской отчетности	$ПК_5 = \frac{ЗЧ_{ндс}}{ИСЧ_{ндс}}$ <p>где ЗЧ_{ндс} – общая сумма НДС, подлежащая вычету ЗЧ_{ндс} = стр. 220 гр.5 разд. 3 ИСЧ_{ндс} – общая сумма начисленного НДС ИСЧ_{ндс} = стр.120 гр. 5 разд. 3</p>
10	Сравнить доли налоговых вычетов по НДС с нормативным значением, составляющим 89 % за период 12 мес, установленным в приложении № 3 к Приказу ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333 (ПК _{норм})	
11	Рассчитать показатель доли налоговых вычетов ПК ₆ за период, предшествующий отчетному, и период, предшествующий ему, и исследуется динамика их изменения по сравнению с показателем доли налоговых вычетов за отчетный период	

В таблице (Приложение Д) представлен порядок соотношения показателей декларации по налогу на добавленную стоимость и разработаны дальнейшие инструкции для аудитора в случае нарушения этих соотношений.

Сопоставление и взаимоувязка показателей бухгалтерской и налоговой отчетности являются необходимым инструментом анализа налоговых обязательств. Выявить причины расхождений между данными бухгалтерской отчетности и налоговыми декларациями, в том числе при изучении взаимосвязи налога на прибыль и НДС, соответствия данных бухгалтерского учета, книг продаж и налоговых деклараций возможно только при комплексном налоговом аудите.

Таким образом, для оптимизации процесса проверки рекомендуется применять план проверки, разработанный для нового направления аудиторской деятельности – комплексного налогового аудита с учетом специфики строительной отрасли и рассматривать планирование как непрерывный взаимосвязанный процесс с другими этапами аудита, базирующийся на оценке риска существенного искажения налоговой отчетности (РСИНО).

С целью практического применения представленной методики налогового аудита в части НДС были разработаны форматы рабочих документов аудитора, включающие 25 форм, позволяющие

рационализировать процесс проверки и сформировать комплект рабочей документации для обоснования выводов аудитора и контроля качества оказываемых услуг (рисунок 5.2).



Рисунок 5.2 – Схема документооборота в процессе налогового аудита

Состав рабочей документации сгруппирован по этапам налогового аудита и включает:

- на этапе планирования – «Оценка риска существенного искажения налоговой отчетности (по видам риска)», «План и программа комплексного налогового аудита», «Налоговое досье», систематизированные в основное досье, позволяющие детализировать процесс проверки;

- на этапах выполнения аудиторских процедур – «Анализ динамики и структуры налоговых обязательств по НДС», «Проверка начисления НДС», «Диагностика и постановка налогового учета» комплект документации обобщен по направлениям в текущее и специальное досье, что обеспечивает фиксацию и синтез данных полученных при выполнении аудиторских процедур проверки по существу;

- при завершении комплексного налогового аудита – «Отчет аудитора по специальному заданию».

Рекомендованный формат рабочих документов аудитора позволяет собрать достаточное количество аудиторских доказательств надлежащего качества, что необходимо для составления отчета аудитора, обоснования выводов по итогам комплексного налогового аудита. Разработанная схема документооборота, хранения и применения рабочей документации аудитора в процессе налогового аудита в коммерческих организациях, включающая основное, налоговое, постоянное и специальное досье, необходима для осуществления внешнего и внутреннего контроля качества выполнения аудиторского задания.

Изучение действующих методов аудита правильности начисления и вычета НДС, а также оценка действующей системы внутреннего контроля налоговой политики и налогообложения и выявленные недостатки в организации контроля свидетельствуют о необходимости совершенствования и определения функций субъектов внутреннего контроля НДС, что позволит избежать организациям отказа в возмещении из федерального бюджета сумм НДС, а также начисление штрафных санкций и пени за несвоевременную уплату начисленного налога.

5.3 Типичные нарушения по налогу на добавленную стоимость

Первая ошибка – налогоплательщик занизил налоговую базу путем неправомерного или неправильного применения льгот (ст. 149 НК РФ). Такая ситуация может возникнуть, если бухгалтер не учел, например, что реализация определенной группы товаров освобождается от уплаты НДС, часть проходит по ставке 10 %. В п. 2 ст. 164 НК РФ сказано, что реализация изделий медицинского назначения облагается НДС по ставке 10 %, а реализация важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники отечественного и зарубежного производства согласно пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ полностью освобождается от налогообложения на территории РФ. Подобная ситуация может возникнуть при продаже программных продуктов, баз данных зафиксированных в пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ.

В этой статье указано, что реализация должна происходить на основании лицензионного договора (таблица 5.7).

При выборе ставки «Без НДС» в документе базы необходимо убедиться, что заключен именно лицензионный (сублицензионный) договор, а не договор купли-продажи или поставки.

Следующая ошибка обычно не приводит к финансовым последствиям для налогоплательщика, но привлекает дополнительное внимание инспекторов ФНС к организации. Это принятие к учету документа поступления более ранней датой, чем его выставил поставщик. При внесении в программу большого количества документов бывают досадные случаи ошибок в дате. Если сумма документа достаточно велика (более 50 000 руб.), то может поступить запрос из налоговых органов с требованием пояснить отражение операции, которой нет у поставщика. В ответ следует написать, что была совершена непредумышленная ошибка и она будет исправлена в корректировочной декларации или будет сделана операция «сторно документа» и поступивший документ будет исправлен – на усмотрение плательщика налога.

Для исключения таких ситуаций можно воспользоваться сервисом, имеющимся в программе «1С:Бухгалтерия 8», ред. 3.0 «Сверка данных учета НДС» (меню «Отчеты» – «НДС»). Выбираем нужные параметры и запускаем сверку. Этот сервис будет работать только в случае обоюдного его использования сторонами.

Другой ошибкой будет необоснованное применение ставки 0 % или завышение налоговых вычетов, положенных при подобных операциях – ст. 165, п. 9 ст. 167 НК РФ. При камеральной проверке налогоплательщик обязан предоставить инспектору документы, подтверждающие его право на применение этой ставки, а также сотрудник ФНС имеет право запросить документы, подтверждающие обоснованность суммы налоговых вычетов.

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты по НДС можно зачесть только в том случае, если они подтверждены счетом-фактурой от поставщика. Во избежание подобного нарушения следует тщательно проверять комплекты полученных документов на наличие счета-фактуры. К сожалению, бывает, что при выставлении акта (накладной) поставщик забывает про счет-фактуру.

Таблица 5.7 – Перечень нарушений по налогу на добавленную стоимость на 2017 г.

Нарушенные нормы Налогового кодекса РФ	Нарушение
1	2
П. 1 ст. 146, Ст. 153	Занижение базы из-за неполного отражения реализации товаров (работ, услуг)
П. 1 ст. 146	Занижение базы на стоимость безвозмездно переданного имущества
Подп. 3 п. 1 ст. 146	Невключение в базу строительно-монтажных работ, выполненных для собственного потребления
П. 2 ст. 149, Подп. 29 п. 3 ст. 149, П. 1 ст. 146	Занижение базы из-за неправомерного применения льготы
П. 1 ст. 154 П. 1 ст. 167	Занижение базы на оплату, частичную оплату (авансы полученные) в счет будущих поставок товаров (работ, услуг)
П. 1 и 2. ст. 164	Неправомерное применение пониженной ставки 10 %, в том числе при продаже изделий медицинского назначения, не входящих в перечень кодов медицинских товаров согласно Общероссийскому классификатору продукции.
Ст. 165, П. 9 ст. 167	Необоснованное применение ставки 0 % по реализации товаров на экспорт, а также – исчисление НДС с неподтвержденных экспортных сделок.
Ст. 169, Ст. 171	Необоснованное включение в состав вычетов НДС по взаимоотношениям с однодневками
Ст. 172	Приняты к вычету НДС без подтверждающих документов и/или на основании счетов-фактур с недостоверными сведениями

Окончание таблицы 5.7

1	2
П. 1 ст. 172	Необоснованное включение в вычеты НДС при отсутствии счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении плательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, то есть документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров в Россию.
П. 4 ст. 149 П. 4 ст. 170	Отсутствие отдельного учета при осуществлении облагаемых и необлагаемых (освобожденных от обложения) операций и неправомерное заявление в связи с этим вычетов по НДС
Подп. 1 п. 2 ст. 171	Неправомерное предъявление к вычету НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для операций, не признаваемых объектами обложения
П. 5 ст. 173 П. 4 ст. 174	Неисчисление (неуплата) НДС, подлежащего уплате в бюджет, лицами, которые не являются плательщиками, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога
Подп. 3 п. 3 ст. 170	Невосстановление НДС, ранее принятого к вычету, при перечислении оплаты/частичной оплаты в счет будущих поставок товаров (работ, услуг) в том налоговом периоде, в котором суммы налога по приобретенным ценностям подлежат вычету в порядке ст. 171, 172 НК РФ
Ст. 166, Ст. 171 П. 2 ст. 173	Неправомерное заявление вычетов по счетам-фактурам за пределами трехлетнего срока с момента окончания налогового периода, в котором возникло право на их применение

Еще одна ошибка – плательщик налога не восстановил суммы НДС с предоплаты, ранее принятые к вычету (пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Невозможно принимать к учету счета-фактуры, если с момента окончания налогового периода, в котором они были выписаны, прошло три года (ст. 166, ст. 171, п. 2 ст. 173 НК РФ).

6 АУДИТ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

6.1 Методика аудита налога на доходы физических лиц

Необходимость правильного формирования экономическими субъектами налоговых обязательств перед бюджетом обусловила широкое распространение на рынке аудиторских услуг налогового аудита, представляющего собой выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени их достоверности и соответствия нормам действующего законодательства. Вопрос проверки правильности исчисления и уплаты налога от доходов физических лиц – один из наиболее актуальных для руководства и собственников организации.

Целью аудита расчетов с бюджетом по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) является выражение мнения аудитора о достоверности сальдо по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» в финансовой (бухгалтерской) отчетности, проверка законности процедур по НДФЛ.

При проведении аудита НДФЛ следует:

- проанализировать порядок ведения аналитического и синтетического учета расчетов по налогу;
- оценить правильность формирования налоговой базы согласно стандартам действующего законодательства;
- выявить правильность определения сумм, подлежащих налогообложению по НДФЛ;
- оценить выплаты, которые были неправомерно исключены;
- оценить в налоговой и бухгалтерской отчетности отражение налоговых обязательств перед бюджетом;
- проанализировать оценку своевременности и полноты уплаты в бюджет налога.

Процесс осуществления проверки правильности исчисления НДФЛ включает анализ таких документов, как:

- Главная книга или оборотно-сальдовая ведомость;
- регистры бухгалтерского учета по счетам 70, 68 субсчет

«Расчеты по налогу на доходы физических лиц»;

- реестры по НДФЛ;
- ведомости по начислению заработной платы;
- трудовые договоры;
- штатное расписание;
- кадровые приказы;
- приказы по определенным видам удержаний и начислений;
- коллективный договор или положение о премировании;
- налоговые карточки;
- прочие документы, которые подтверждают применение

налоговых вычетов.

При аудите расчетов с бюджетом по налогу на доходы физических лиц используются такие нормативные документы, как:

1. Гражданский кодекс РФ;
2. Налоговый кодекс РФ (гл. 23 «Налог на доходы физических лиц»);
3. Закон РФ от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с дополнениями и изменениями).

Базовыми источниками информации при осуществлении аудита НДФЛ являются документы, наличие которых отмечается в рабочем документе проверяющего. Правильность исчисления НДФЛ осуществляется в три этапа.

1-й этап – ознакомительный. Проверяющим рассматриваются следующие факторы: существующие объекты налогообложения; соответствие применяемого предприятием порядка налогообложения нормам действующего законодательства; уровень потенциальных налоговых нарушений и обязательств. На этом этапе определяются ключевые факторы, которые влияют на налоговые показатели; анализируются правовые акты, которые регулируют социально-трудовые отношения; документооборот и изучают функции (полномочия) служб, которые ответственны за исчисление и уплату налогов.

2-й этап – основной. Этот этап предполагает проведение углубленной проверки участков, на которых выявлены ошибки (недостатки). На этом этапе производится оценка правильности определения налогооблагаемой базы по НДФЛ по видам доходов (доходов, которые получены от источников в России и за ее пределами). Проверяют доходы, которые получены в натуральной форме и в виде материальной выгоды: аудит присутствия

документов, подтверждает право применения налоговых вычетов, в том числе стандартных, имущественных и профессиональных. Проводится аудит правильности определения налоговой базы с учетом налоговых вычетов; доходов, которые не подлежат налогообложению; применения налоговых ставок; аудит налоговой отчетности; расчета налоговых последствий для предприятия в случаях некорректного применения правил налогового законодательства; представления и разработки рекомендаций по совершенствованию системы внутреннего контроля правильности исчисления налога.

3-й этап – заключительный, предусматривает следующие операции:

- процедура анализа осуществления плана аудита;
- классификация выявленных нарушений и ошибок;
- обобщение итогов аудита;
- оформление результатов налоговой проверки по НДС.

Проверяющий сверяет сведения расчетно-платежных ведомостей с аналитическими данными по учету расчетов с бюджетом по НДС, удержанному с работников организации. В случае выплаты дивидендов аудитор выявляет правильность удержания налога на доходы. В итоге проверяющий дает оценку полноты и правильности заполнения налоговых карточек по учету доходов и НДС.

Рассмотрим более подробно порядок процедуры аудита расчетов с бюджетом по НДС по ключевым элементам.

1. Аудит субъектов налогообложения. Налогоплательщиками налога на НДС признаются физические лица, которые являются налоговыми резидентами РФ, а также получающие доходы от источников в РФ, которые не являются налоговыми резидентами РФ.

2. Аудит объектов налогообложения. Объектом налогообложения признается доход, который получен налогоплательщиками:

- от источников в РФ и (или) от источников за ее пределами – для физических лиц, которые являются налоговыми резидентами РФ;
- от источников в РФ – для физических лиц, которые не являются налоговыми резидентами РФ.

3. Аудит налоговой базы. При аудите этого элемента аудитор

следует руководствоваться ст. 210 «Налоговая база» НК РФ, а также ст. 208, 211-215.

При аудите определения налоговой базы следует помнить, что доход может быть получен такими способами, как:

- наличными деньгами – через кассу;
- безналичным способом – при перечислении на личные счета граждан;
- в натуральном виде – материально-производственные запасы или в форме выполненных для граждан работ (оказанных для них услуг), а также в форме социальных и материальных благ, которые предоставляются организацией, и в форме разницы между рыночными ценами и ценами реализации товаров (работ, услуг);
- в форме материальной выгоды – по банковским вкладам или договорам страхования, а также по заемным средствам, которые выданы гражданам.

4. Аудит налогового периода. При проведении проверки следует учитывать, что в соответствии со ст. 216 «Налоговый период» НК РФ налоговым периодом является календарный год.

5. Аудит налоговых вычетов. При аудите удержаний по НДФЛ аудитор обязан убедиться в правильности предоставления работающим соответствующего налогового вычета. Главное внимание проверяющий обязан уделить стандартным налоговым вычетам, так как они касаются основной части налогоплательщиков (ст. 218 НК РФ).

6. Проверка налоговых ставок НДФЛ исчисляется по различным ставкам, поэтому аудитору следует оценить правильность применения соответствующих ставок для взимания налога.

1. Налоговая ставка устанавливается в размере 13 %, если другое не предусмотрено ст. 224 НК РФ.

2. Налоговая ставка устанавливается в размере 35 % в отношении таких доходов, как:

- стоимость любых призов и выигрышей, получаемых в проводимых играх, конкурсах и прочих мероприятиях в целях рекламы товаров (работ и услуг), в части превышения размеров, указанных в п. 28 ст. 217 НК РФ;
- процентные доходы по вкладам в банках, налоговая база по которым определяется в соответствии со ст. 214.2 НК РФ и которые находятся на территории Российской Федерации;

– суммы экономии на процентах, которые превышают размеры, утвержденные п. 2 ст. 212 НК РФ, при получении налогоплательщиками кредитных (заемных) средств;

– доходы, выраженные в виде платы за использование денежных средств членом кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а также проценты за использованные кредитным потребительским кооперативом средства, которые привлекаются в форме займов от ассоциированных членом кредитного потребительского кооператива или членом сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива. Налоговая база определяется в соответствии со ст. 214.2.1 НК РФ.

7. Проверка порядка исчисления налога и сроков уплаты. Сумма налога при определении налоговой базы выплачивается как соответствующая налоговой ставке, которая установлена ст. 224 НК РФ.

Итоговая сумма налога является собой сумму, которая получается в результате сложения сумм налога, исчисленных в соответствии с п. 1 ст. 225 НК РФ.

Общая сумма налога выявляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

В соответствии с законодательством организации обязаны ежегодно не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представлять в налоговый орган по месту своей регистрации данные о доходах физических лиц и суммах, которые начислены и удержаны по форме, утвержденной ФНС РФ.

6.2 Типичные нарушения, допускаемые при исчислении расчетов с бюджетом по налогу на доходы физических лиц

В ходе аудиторской проверки расчетов с бюджетом по НДФЛ могут быть выявлены следующие типовые нарушения (таблица 6.1):

– основанием для начисления заработной платы являются приказы о зачислении, увольнении и табель учета рабочего

времени, подписанные руководителем учреждения; в приказах по личному составу отсутствуют подписи ознакомленного лица;

- трудовые договоры принимаются к учету без подписанных актов выполненных работ;

- начисление и выплата премий проводится по списку без приказа руководителя; документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, не гасятся штампом «Получено» или «Оплачено» с указанием даты;

- при уходе в отпуск или увольнении не проводится расчет в записке-расчете о предоставлении отпуска (увольнении) и расчетные ведомости не подписываются исполнителем и главным бухгалтером;

- не заполнена справка о заработной плате и сумма причитающегося пособия, лист подписи исполнителя;

- не указывается номер расчетно-платежной ведомости, в которую больничный лист включен для начисления;

- не ведется аналитический учет расчетов по исполнительным листам.

Все эти нарушения приводят к неточному определению налогооблагаемой базы для расчета НДФЛ и нарушению действующего законодательства.

Результаты проведения аудита налога на доходы физических лиц и обязательств перед бюджетом находят свое отражение в «Письменной информации (отчете) по аудиту финансовой отчетности» или в отдельном документе (при налоговом аудите).

Письменная информация (отчет) аудитора руководству и (или) собственникам должна содержать сведения, выявленные в процессе проверки:

- недостатки в системе налогового учета и внутреннего контроля, которые привели или могут привести к нарушениям при расчете НДФЛ и выполнению обязательств перед бюджетом;

- количественные отклонения при формировании базы по НДФЛ в соответствии с налоговым законодательством;

- искажения в представлении и раскрытии информации по налогу и обязательствам перед бюджетом в отчетности.

В письменной информации (отчете) аудитором указывают ссылки на законодательно-нормативные акты, нарушения которых выявлены в ходе проверки, и приведены предложения по их устранению. При проведении аудита по специальному заданию

(налоговому аудиту по НДФЛ) в отчете аудитором выражается мнение о степени полноты и правильности исчисления, отражения в налоговых регистрах данных по НДФЛ, а также своевременности расчетов с бюджетом по этому налогу.

Таблица 6.1 – Типичные нарушения по налогу на доходы физических лиц

Нарушенные нормы НК РФ	Нарушение
1	2
Ст. 212, Ст. 226	Неисчисление, неудержание и перечисление налога (недобор): – с материальной выгоды от экономии на процентах за пользование займом; – с выплаченной физическим лицам арендной платы за предоставленные ими в пользование налоговому агенту жилые помещения
Подп. 4 п. 1 ст. 208 Ст. 210	Невключение в общий доход персонала оплаты: – сделанной за счет средств работодателя за аренду имущества и транспорта; – по кредитному договору сотрудника и по договорам подряда.
П. 1 ст. 210, Подп. 1 п. 2 ст. 211, П. 1 ст. 226	Невключение в общий доход физического лица сумм: – выданных в подотчет на хозяйственные нужды и не возвращенных (или по ним нет авансовых отчетов); – доходов, полученных в натуральном выражении.
Ст. 226	Неправомерное неудержание и/или перечисление (неполное удержание и/или перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению агентом
П. 1 ст. 218	Заявление стандартных вычетов: – без подтверждающих документов; – без учета доходов, полученных с начала налогового периода по прошлому месту работы.
Ст. 220	Заявление имущественных вычетов без уведомления от ИФНС
П. 2 ст. 223	Неверное указание даты фактического получения дохода в налоговой отчетности

Окончание таблицы 6.1

1	2
П. 5 ст. 226	Несдача в установленный срок данных о доходах физических лиц при невозможности в течение налогового периода удержать у плательщика исчисленную сумму налога
Подп. 2 п. 2 ст. 230	Несдача в установленный законом срок расчета 6-НДФЛ в ИФНС по месту учета
Подп. 1 п. 2 ст. 230	Несдача налоговым агентом в установленный срок данных о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ
Ст. 218–220	Неправомерное заявление (завышение) социальных и имущественных вычетов
Ст. 227, Ст. 228	Неполное указание доходов от деятельности ИП
Ст. 227, Ст. 228	Занижение налоговой базы с доходов от продажи имущества, находившегося в собственности менее трех лет (недвижимость, автотранспорт)
Ст. 227, Ст. 228	Занижение налоговой базы от неисчисления налога с дохода, полученного в порядке дарения от физлица – не близкого родственника согласно Семейному кодексу Российской Федерации
Ст. 210, Ст. 221	Получение необоснованной налоговой выгоды от завышения материальных расходов: – путем создания формального документооборота; – без представления надлежащего доказательства оплаты товаров, работ, услуг

7 АУДИТ РЕГИОНАЛЬНЫХ И МЕСТНЫХ НАЛОГОВ

7.1 Аудит транспортного налога

Транспортный налог стал настоящей проблемой для налогоплательщиков, что обусловлено сложностями административного характера, большим количеством неразъясненных тонкостей при его уплате. К основным недочетам и проблемным вопросам действующего транспортного налога можно отнести: нецелевой характер расходования финансовых ресурсов, собранных от поступления налога; отсутствие современной налоговой базы. В настоящий момент налоговая база определяется как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах. Этот показатель на сегодняшний день не может оценить все параметры транспортного средства, которые могут повлиять на величину налога (год выпуска, энергоемкость и т.д.).

В большинстве европейских стран транспортные налоги и сборы имеют целевую направленность, а за налоговую базу принимаются те показатели, которые характеризуют негативное воздействие транспортного средства на дорожное покрытие или окружающую среду. Плательщиками налога являются как физические, так и юридические лица. Платить его должны владельцы практически всех транспортных средств, поэтому этот налог касается почти всех организаций, владеющих транспортом.

В некоторых случаях налог придется платить тем фирмам, у которых транспортного средства нет и они пользуются им по доверенности. В настоящее время возникла необходимость в правильном и грамотном проведении аудита по специальным аудиторским заданиям, а именно – налогового аудита, так как от произведенных налоговых расчетов зависит не только финансовая составляющая предприятия, но и его репутация в деловом мире. В то же время из-за несовершенства налогового законодательства и массового уклонения от уплаты налогов и налоговых правонарушений, а также целого ряда объективных и субъективных причин бюджет государства ежегодно недополучает огромные суммы. Поэтому аудит расчетов с бюджетом представляет собой актуальную задачу с точки зрения обеспечения эффективной

бюджетной политики. Цель операций аудита, связанных с транспортным налогом – установление соответствия порядка исчисления этого налога требованиям налогового законодательства [9].

Задачи аудита транспортного налога:

- оценка состояния синтетического и аналитического учета расчетов по транспортному налогу;
- проверка формирования налоговой базы, применения налоговых льгот и налоговых вычетов;
- контроль за отражением текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- проверка соблюдения организацией налогового законодательства при формировании налоговой базы по транспортному налогу, полноты и своевременности уплаты налога в бюджет.

Транспортный налог относится к региональным. Общие принципы налогообложения установлены в Налоговом кодексе РФ (глава 28). Региональные власти в рамках налогового законодательства принимают закон на территории конкретного субъекта РФ о размерах и порядке уплаты налога.

Законодательная и нормативная база аудиторской проверки. Ведение бухгалтерского учета расчетов по транспортному налогу осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны к применению, другие имеют рекомендательный характер. Расчеты по транспортному налогу относятся к нескольким разделам как бухгалтерского, так и налогового учета, перечень законодательных актов достаточно велик.

На территории Российской Федерации аудит осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 21.11.2011) «Об аудиторской деятельности», а также Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Расчеты по транспортному налогу оказывают влияние на налогообложение предприятия, они находят свое отражение в 28 главе НК РФ от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 05.04.2013) «Транспортный налог». Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 14.06.2012) регулирует особенности уплаты налога по

транспортным средствам, находящимся в аренде.

Основные положения по отражению в бухгалтерском учете, в том числе расчетов по транспортному налогу, закреплены в Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Форма налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждены Приказом Министерства финансов РФ от 13.04.2006 № 65н (ред. от 19.12.2006) «Об утверждении формы налоговой декларации по транспортному налогу и порядка ее заполнения».

Источники аудиторской проверки. Аудитор осуществляет проверку на основе норм главы 28 НК РФ, а также документов, представляемых ему проверяемым субъектом:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о финансовых результатах;
- Главной книги или оборотно-сальдовой ведомости;
- учетной политики организации;
- данных регистров бухгалтерского учета по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчету «Расчеты по транспортному налогу»;
- налоговых деклараций по транспортному налогу;
- регистров расчета транспортного налога;
- первичных документов, подтверждающих поступление транспортных средств;
- паспорта транспортных средств.

Этапы аудиторской проверки. Работы при проведении аудита транспортного налога можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

На ознакомительном этапе с целью контроля за правильностью формирования сумм налоговых обязательств перед бюджетом аудитору необходимо:

- оценить систему бухгалтерского и налогового учета;
- рассчитать аудиторские риски;
- определить уровень существенности;
- установить основные факторы, влияющие на налоговые показатели;
- проанализировать организацию документооборота и изучить функции и полномочия служб, ответственных за исчисление и уплату налогов.

Выполнение перечисленных аудиторских процедур позволяет выделить объекты налогообложения, проверить соответствие

применяемого организацией порядка налогообложения нормам действующего законодательства, оценить уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений.

Аудитор должен сделать запрос на представление организацией налоговых деклараций по транспортному налогу (включая все уточненные расчеты), регистров расчета транспортного налога, первичных документов, подтверждающих права собственности на транспортные средства, в частности, паспорта транспортных средств (ПТС, справка-счет), регистров бухгалтерского учета.

На основном этапе проводится углубленная проверка участков налогового учета. Для этого аудитор:

- оценивает правильность определения налоговой базы по транспортному налогу;
- проверяет налоговую отчетность, представленную организацией по установленным формам;
- осуществляет расчеты, касающиеся налоговых последствий для организаций в случае некорректного применения норм налогового законодательства.

По результатам проверки разрабатываются и представляются рекомендации по использованию организацией налоговых льгот и предложений по созданию системы внутреннего контроля за правильностью исчисления транспортного налога.

На заключительном этапе оформляются результаты налогового аудита транспортного налога, анализируется выполнение программы аудита, классифицируются выявленные ошибки и нарушения, формулируются рекомендации. По окончании работ аудитор формирует пакет рабочих документов, составляет аудиторский отчет и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

Аудиторские процедуры:

- проверка статуса налогоплательщика, субъекта и объекта налогообложения;
- проверка правильности формирования налоговой базы;
- проверка возможности применения льгот;
- проверка порядка исчисления налога;
- проверка порядка и сроков уплаты налога;
- проверка правильности отражения налога в регистрах бухгалтерского учета;

– проверка правильности составления и своевременности сдачи деклараций.

1. Проверка статуса налогоплательщика, субъекта и объекта налогообложения. Аудитор должен учитывать, что налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства. При этом аудитору следует детально изучить список транспортных средств, для того чтобы правильно составить перечень объектов, подлежащих налогообложению (автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы и др.).

2. Проверка правильности формирования налоговой базы. Аудитор должен убедиться, что по каждому объекту основных средств сформирована налоговая база и проверить ее расчет. Для транспортных средств, имеющих двигатели, это мощность двигателя в лошадиных силах. Для воздушных транспортных средств определяется паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы. Для водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств определяется валовая вместимость (в регистровых тоннах).

3. Проверка возможности применения льгот. Льготы по транспортному налогу имеют некоторые категории граждан, указанные в главе 28 НК РФ. Кроме того, в п. 2 ст. 358 Кодекса указаны транспортные средства, не являющиеся объектом налогообложения по транспортному налогу (тракторы, самоходные комбайны всех марок и специальные автомашины при условии, что они зарегистрированы на сельскохозяйственных товаропроизводителей).

4. Проверка порядка исчисления налога. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода (года), исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки. При этом учитываются суммы авансовых платежей по налогу. Аудитор должен проверить, что организация исчислила суммы авансовых платежей по налогу по истечении каждого отчетного периода (квартала) в размере одной четвертой

произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

5. Проверка порядка и сроков уплаты налога. Сроки уплаты авансовых платежей по транспортному налогу организациями:

- за первый квартал – не позднее 30 апреля;
- за второй квартал – не позднее 31 июля;
- за третий квартал – не позднее 31 октября.

Срок уплаты транспортного налога организациями за налоговый период (за календарный год) – не позднее 5 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

6. Проверка правильности отражения налога в регистрах бухгалтерского учета. Большинство организаций включают сумму транспортного налога в состав расходов по обычным видам деятельности, т. е. с использованием счета 26 «Общехозяйственные расходы», либо в состав прочих расходов (с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы»). Порядок отнесения суммы транспортного налога должен быть закреплен в учетной политике организации для целей налогообложения.

7. Проверка правильности составления и своевременности сдачи деклараций. Прежде всего, аудитор должен удостовериться в том, что форма налоговой декларации соответствует Приказу Министерства финансов РФ от 13.04.2006 № 65н. Затем выборочно проверяет своевременность уплаты сумм в бюджет, представление расчетов по транспортному налогу в налоговые органы, правильность заполнения форм налоговых деклараций. При этом необходимо сопоставить данные главной книги, оборотно-сальдовой ведомости (сальдо на начало периода, обороты за период, сальдо на конец периода) и расчеты аудитора.

Кроме того, следует проанализировать частоту проведения налоговых проверок по налогу. Для этого аудитор изучает копии последних актов проверки, имеющиеся разногласия с налоговыми органами и состоявшиеся судебные разбирательства. Указанные факты отражаются в рабочих документах аудитора.

Эта методика наиболее точно отражает аудит налогообложения транспортного налога, так как она конкретно ориентирована на проверку этого вида налога. Таким образом, с 2012 г. транспортный налог является одним из источников формирования дорожных фондов, на средства которых ремонтируются дороги общего пользования, дворовые территории

многоквартирных домов и т. д.

В конце июля 2017 г. ФНС России в рамках аналитической работы подытожила результаты проверок по налогу на транспорт с 2014 по 2016 гг. включительно. Это выразилось в 4-х видах нарушений, которые плательщики транспортного налога допускают чаще всего (таблица 7.1).

Таблица 7.1 – Типичные нарушения по транспортному налогу

Нарушение нормы НК РФ	Суть нарушения
П. 3 ст. 362	Неверное отражение декларации коэффициента, который определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на плательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде
П. 2 ст. 362	Нарушение правил применения повышающего коэффициента в отношении дорогостоящих автомобилей
П. 1 ст. 358 Ст. 359	Невключение в налоговую базу транспортных средств, зарегистрированных в органах ГИБДД, Гостехнадзора
Ст. 361	<p>Неверное применение ставок налога, установленных региональными законами соответственно в зависимости от:</p> <ul style="list-style-type: none"> – мощности двигателя; – тяги реактивного двигателя; – валовой вместимости транспорта в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистрационную тонну транспортного средства или одну единицу транспортного средства

7.2 Аудит налога на имущество

Налог на имущество организаций – это региональный налог. Объектом обложения налогом на имущество является движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе налогоплательщика. Если на балансе организации имеется недвижимое имущество, то в зависимости от принятого регионального законодательства объектом налогообложения является его кадастровая или остаточная стоимость.

Целью аудита является проверка соответствия применяемого в организации порядка учета и расчетов с бюджетом по налогу на имущество нормативным документам, действующим на территории Российской Федерации в проверяемом периоде.

Задачи аудиторской проверки расчетов с бюджетом по налогу на имущество:

- проверка правильности определения объекта налогообложения;
- проверка правильности определения состава налоговой базы;
- проверка правильности применяемых ставок налога на имущество;
- проверка правильности порядка исчисления налога на имущество;
- проверка возможности применения льгот по налогу на имущество;
- проверка правильности заполнения декларации по налогу на имущество;
- проверка правильности порядка уплаты в бюджет.

К основным нормативным документам, регулирующим аудит налога на имущество, относятся следующие:

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»
2. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»
3. Налоговый кодекс РФ: Глава 30 «Налог на имущество организаций»
4. ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
5. ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» и др.

При проведении аудиторской проверки расчетов с бюджетом по налогу на имущество используются следующие источники информации:

1. Учредительные документы, учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета, заключения инвентаризационной комиссии.

2. Первичные документы (ОС-1, ОС-1а, ОС-1б – акты приемки-передачи объектов основных средств, зданий, сооружений, групп объектов основных средств; ОС-3 – акт приемки-сдачи реконструированных объектов основных средств; ОС-4 – акт о списании объектов основных средств).

3. Учетные регистры по счетам бухгалтерского учета: 01; 02; 03; 68; 26; 91.

4. Учетные регистры аналитического бухгалтерского учета (ОС-6 – инвентарная карточка учета объектов основных средств).

5. Учетные регистры налогового учета (регистр учета операций поступления объектов основных средств, регистр учета операций выбытия объектов основных средств, регистр-расчет налога на имущество, регистр учета расчетов с бюджетом).

6. Бухгалтерская отчетность.

7. Налоговая отчетность (налоговые расчеты по авансовым платежам, декларации по налогу на имущество).

8. Платежные документы (платежные поручения по уплате налога в бюджет, выписки банка с расчетного счета) и др.

На начальном этапе аудита налога на имущество изучается учетная политика организации, оценивается система внутреннего контроля, проводится планирование аудиторской работы для того, чтобы выявить потенциальные проблемы и выполнить аудит с оптимальными затратами.

Для оценки системы внутреннего контроля по отдельным объектам аудита аудиторами разрабатываются специальные тесты. Для проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета операций, связанных с расчетами по налогу на имущество, может применяться перечень вопросов, представленный в таблице 7.2.

Оценка системы внутреннего контроля очень важна с точки зрения получения информации о правильности формирования налоговой базы, применяемой ставки налога, сумме налога, подлежащей уплате в бюджет.

Таблица 7.2 – Примерный тест для оценки системы внутреннего контроля по налогу на имущество

Вопросы тестирования	Ответы		Примечание
	Да	Нет	
Определен ли способ учета налога на имущество в учетной политике в целях налогообложения?			
Разработаны ли налоговые регистры по расчету налога на имущество?			
Установлено ли лицо, ответственное за ведение учета и отчетности по налогу на имущество?			
Применяются ли льготы при уплате налога на имущество?			
Представляются ли в налоговые органы налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговые декларации по налогу на имущество в установленные законодательством сроки?			
Уплачивались ли ранее организацией штрафные санкции, связанные с уплатой налога на имущество?			

Тестирование необходимо аудитору для того, чтобы понять, насколько он может доверять предоставленным организацией данным, какие усилия были приложены руководством или собственниками компании для получения достоверной информации, и насколько аудитор может использовать результаты внутреннего контроля в процессе аудита.

Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по налогу на имущество осуществляется в соответствии с разработанным планом. Примерный план аудиторской проверки налога на имущество представлен в таблице 7.3.

Основной этап аудита. Важнейшими аудиторскими процедурами, выполняемыми при аудите расчетов с бюджетом по налогу на имущество, являются проверка правильности исчисления налогооблагаемой базы, налоговых ставок и налогового периода.

Налоговая база по налогу на имущество определяется отдельно в отношении:

– облагаемого имущества по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);

- имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс или постоянного представительства иностранной организации;
- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Таблица 7.3 – План аудиторской проверки налога на имущество

Перечень аудиторских процедур	Сроки для исполнения	Рабочие документы
Установление лица, ответственного за ведение учета и отчетности по налогу на имущество		Копия приказа о назначении ответственного
Проверка наличия учетной политики в целях налогообложения и информации в ней о порядке расчета налогооблагаемой базы и расчетов по налогу на имущество		Учетная политика в целях налогообложения и приказ об ее утверждении
Изучение результатов последней проведенной инвентаризации		Заключение инвентаризационной комиссии
Определение объекта налогообложения		Первичные документы бухучета
Определение состава налоговой базы		Регистры налогового учета, расчеты, декларация по налогу на имущество
Определение правильности применения ставок налога на имущество		Регистры налогового учета, расчеты, декларация по налогу на имущество
Проверка правильности исчисления налога на имущество и заполнения декларации		Регистры налогового учета, расчеты, декларация по налогу на имущество
Проверка порядка уплаты налога на имущество		Регистры налогового учета, расчеты, декларация по налогу на имущество. Учетная политика в целях налогообложения. Платежные документы
Обобщение результатов аудиторской проверки. Формулирование выводов и предложений по совершенствованию налогообложения		–

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 %. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Налоговый период составляет календарный год, а отчетный период – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога по итогам года и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение этого года. Авансовый платеж по налогу на имущество исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере $\frac{1}{4}$ произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Аудитор в ходе выполнения своей работы проверяет правильность заполнения налоговых деклараций и своевременность их представления налоговым органам. В соответствии со статьей 386 НК РФ организации обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периодов представлять в налоговые органы расчеты по авансовым платежам и декларацию по налогу на имущество.

Расчеты по авансовым платежам и декларацию по налогу на имущество организации представляют в следующие налоговые органы:

- по своему местонахождению;
- по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс;
- по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества.

При этом совокупная налоговая декларация по налогу на имущество не составляется и в налоговые органы не предоставляется.

В п. 2 ст. 386 НК РФ сказано, что налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу на имущество должны быть

представлены не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. Таким образом, последним днем представления налоговых расчетов по авансовым платежам по налогу на имущество будут:

- за I квартал – 30 апреля;
- за полугодие – 30 июля;
- за 9 месяцев – 30 октября.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Учет расчетов с бюджетом по налогу на имущество ведется на счете 68 «Расчеты с бюджетом» на отдельном субсчете «Расчеты по налогу на имущество». Сумма налога, рассчитанная в установленном порядке, отражается по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом» и дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» (или счета 26). Сумма налога начисляется ежеквартально.

Перечисление суммы налога на имущество в бюджет отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 «Расчеты с бюджетом» и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Типичные нарушения налогового законодательства экономическими субъектами при начислении и уплате налога на имущество представлены в таблице 7.4. Основными из них являются:

- занижение среднегодовой стоимости имущества;
- неверный расчет налоговой базы;
- незаконное применение льгот;
- несвоевременная уплата налога.

С целью обеспечения полного поступления платежей в бюджет предприятие обязано до наступления срока платежа сдать платежное поручение в банк на перечисление налога в соответствующие бюджеты, которое исполняется банком в первоочередном порядке.

В налоговом учете налог на имущество учитывается как прочие прямые расходы.

Заключительный этап. Результаты проведения аудита по налогу на имущество находят свое отражение в «Письменной информации (отчете) аудитора».

Таблица 7.4 – Перечень текущих нарушений по налогу на имущество организаций

Нарушение норм НК РФ	Суть нарушения
П. 1 ст. 374, П. 1, 3 ст. 375 П. 4 ст. 376	Занижение среднегодовой стоимости имущества в связи: – с неправильным определением группы и сроков его полезного использования в сторону уменьшения, что привело к необоснованному увеличению амортизационных отчислений и уменьшению облагаемой базы; – необоснованное включение транспортных средств в состав имущества, по которому положены льготы; – неправильный расчет амортизации основных средств по причине отнесения расходов на реконструкцию зданий
Ст. 374, Ст. 375	Занижение налоговой базы на стоимость лизингового имущества
Ст. 385	Неисчисление и неперечисление в бюджет налога в отношении объектов недвижимости, которые расположены вне места нахождения: - самой организации; - или ее обособленного подразделения
П. 2 ст. 372	Незаконное использование льгот, установленных законодательством регионов России
П. 1 ст. 375, Ст. 376	Занижение налоговой базы по причине невключения в объект налогообложения имущества, которое учтено на балансе как основное средство
П. 1 ст. 374, П. 1 ст. 375, П. 3, 4 ст. 382	Занижение налоговой базы по причине несвоевременного принятия объектов к бухгалтерскому учету в составе основных средств
П. 1 ст. 374, П. 1 ст. 375 П. 25 ст. 381	Занижение налоговой базы по причине неправомерного применения льготы по движимому имуществу, которое приобретено у взаимозависимого лица
П. 1 ст. 374	Занижение налоговой базы по причине несвоевременного отражения в бухгалтерском учете основных средств, выявленных по итогам инвентаризации

7.3 Аудит земельного налога

Анализируется порядок аудиторской проверки исчисления и отражения в бухгалтерском учете и налоговой декларации земельного налога. Приводятся аудиторские процедуры, выполняемые на отдельных этапах проверки.

В соответствии со ст. 65 Земельного кодекса Российской Федерации (далее – ЗК РФ) использование земли на территории нашей страны является платным. Форма платы за использование земли в случае права собственности – земельный налог.

Целью аудита земельного налога является установление соответствия порядка исчисления этого налога требованиям налогового законодательства.

В задачи аудита входит проверка:

- систем синтетического и аналитического учета расчетов по налогу;
- формирования налоговой базы и отсутствия неправомерно исключенных выплат;
- определения сумм, не подлежащих обложению налогом;
- отражения налогового обязательства перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- соблюдения налогового законодательства при формировании налоговой базы;
- полноты и своевременности уплаты в бюджет налога.

При проверке аудитор руководствуется нормами гл. 31 НК РФ. Кроме того, он использует предоставляемые аудируемым лицом документы: бухгалтерский баланс, главную книгу или оборотно-сальдовую ведомость, регистры бухгалтерского учета по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам», налоговые декларации, свидетельство о государственной регистрации права на земельный участок.

Работы при проведении аудита земельного налога можно разделить на три последовательных этапа: *ознакомительный, основной и заключительный.*

Ознакомительный этап. Аудитору необходимо выполнить следующие процедуры:

- оценка систем налогового учета;
- оценка аудиторских рисков;

- расчет уровня существенности;
- определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели;
- анализ правовых актов, регулирующих порядок исчисления и уплаты налога;
- проверка организации документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налога.

Выполнение указанных процедур позволит установить объекты налогообложения, убедиться в соответствии применяемого организацией порядка налогообложения нормам действующего законодательства, оценить уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений.

На ознакомительном этапе аудитору необходимо проанализировать изменения методологии ведения бухгалтерского учета и расчета налогов, произошедшие в течение проверяемого периода.

Кроме того, следует иметь в виду, что на основании ст. 387 НК РФ в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге налог устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ. Представительные органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга определяют налоговые ставки в пределах, указанных в гл. 31 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога. Могут также вводиться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая размер не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Аудитор должен установить, является ли организация плательщиком земельного налога, а именно – обладает ли она земельными участками на правах: собственности, постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения. Указанные права подлежат регистрации в Едином государственном реестре (п. 1 ст. 131 ГК РФ). По общему правилу права на земельный участок возникают с момента их государственной регистрации (п. 2 ст. 8 ГК РФ). Порядок проведения государственной регистрации установлен Федеральным законом от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

Отметим, что на основании ст. 35 ЗК РФ при переходе права

собственности на здание, строение, сооружение, находящиеся на чужом земельном участке, к другому лицу оно приобретает право на использование соответствующей части земельного участка, занятой зданием, строением, сооружением и необходимой для их использования, на тех же условиях и в том же объеме, что и прежний их собственник.

Что касается земельных участков под зданиями, строениями, сооружениями, сданными в аренду, то земельный налог за эти участки уплачивается собственником этих объектов недвижимого имущества. В случае продажи отдельных помещений в здании отчуждения доли земельных участков пропорционально доле площади этих помещений в зданиях не происходит. Поэтому плательщиком земельного налога продолжает оставаться юридическое лицо, которому согласно ранее выданным право удостоверяющим документам, в том числе по решениям органов местного самоуправления о предоставлении земельных участков, была произведена передача всего земельного участка (в этом случае занятого зданием) в собственность или пользование.

Не признаются объектом налогообложения:

- земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ (перечень земельных участков, изъятых из оборота, определен п. 4 ст. 27 ЗК РФ, которым, в частности, установлено, что из оборота изъяты земельные участки, занятые находящимися в федеральной собственности объектами организаций федеральной службы безопасности);

- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

- земельные участки из состава земель лесного фонда;

- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

Основной этап. Производится углубленная проверка тех

участков налогового учета, на которых выявлены проблемные зоны с учетом значения уровня существенности.

Этот этап включает:

- оценку правильности определения налоговой базы по земельному налогу;
- проверку налоговой отчетности, представленной по установленным формам;
- расчет налоговых последствий в случаях некорректного применения норм налогового законодательства;
- разработку и представление рекомендаций об использовании организацией налоговых льгот и предложений по улучшению системы внутреннего контроля за правильностью исчисления налогов.

Содержание разделов (подразделов) проверки и соответствующие пояснения приведены ниже.

Проверка правильности формирования налоговой базы. Налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков (ст. 390 НК РФ). Для ее установления необходимо провести государственную кадастровую оценку земель (п. 2 ст. 66 ЗК РФ) согласно порядку, установленному Правительством РФ. Органы исполнительной власти субъектов Федерации утверждают средний уровень кадастровой стоимости по муниципальному району (городскому округу).

Налоговая база, размер которой зависит от стоимостной оценки земельного участка (кадастровой стоимости), определяется на конкретную дату (1 января года, являющегося налоговым периодом) и не может для целей налогообложения изменяться в течение налогового периода (в том числе в зависимости от перевода земель из одной категории в другую, изменения вида разрешенного к использованию земельного участка). Однако если произошло изменение результатов государственной кадастровой оценки земли вследствие исправления технических ошибок, судебного решения и т. п., то регулирование кадастровой стоимости допускается обратным числом на указанную дату.

Налоговая база в отношении земельного участка, находящегося на территориях нескольких муниципальных образований (на территориях муниципального образования и

городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), определяется по каждому муниципальному образованию (городам федерального значения Москве и Санкт-Петербургу). Налоговая база в отношении доли земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), определяется как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной доле земельного участка.

Если налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, налогоплательщиками которых признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки, то налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности.

Проверка правильности применения налоговых льгот. НК РФ определен перечень организаций, которые освобождаются от уплаты земельного налога, приведены критерии использования принадлежащих им земельных участков:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации;
- организации – в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;
- религиозные организации – в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;
- общероссийские общественные организации инвалидов – в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;
- организации народных художественных промыслов – в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного их бытования и используемых для производства и реализации изделий;
- физические лица – представители коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока, а также общины таких народов – в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов.

Проверка правильности применения налоговых ставок. Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать следующих значений для отдельных категорий земельных участков.

1) 0,3 % – для земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или в состав зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства; занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства; приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства.

2) 1,5 % – для прочих земельных участков.

Проверка правильности исчисления, соблюдения порядка и сроков уплаты налога. Организация отчитывается по земельному налогу раз в квартал в течение календарного года. Представительные органы муниципального образования или законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга могут не устанавливать отчетный период.

Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, а расчеты сумм по авансовым платежам по налогу представляются организациями в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

После того как была определена сумма земельного налога за отчетный период, аудитор должен проверить правильность отражения налога в регистрах бухгалтерского учета. По нашему мнению, земельный налог может быть включен в состав расходов по обычным видам деятельности на основании п. п. 4, 5, 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» и отражен по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) и кредиту счета 68.

При этом рекомендуется отразить способ начисления налогов в учетной политике организации для целей налогообложения.

Для целей налогообложения прибыли начисленные в соответствии с законодательством РФ налоги, в том числе земельный налог, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

По окончании проверки расчета земельного налога аудитор должен убедиться в правильности заполнения налоговой декларации.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита земельного налога:

- неправильное формирование налоговой базы;
- отсутствие комплекта документов, подтверждающих право собственности на земельный участок, или нарушения в порядке регистрации прав собственности;
- нарушение порядка применения налоговых ставок;
- отсутствие или нарушение системы внутреннего контроля за правильностью исчисления земельного налога; арифметические ошибки.

Заключительный этап. Оформляются результаты налогового аудита земельного налога, в которые включаются анализ выполнения программы аудита, классификация выявленных ошибок и нарушений, обобщение результатов проверки.

По окончании работ аудитор формирует пакет рабочих документов, составляет аудиторский отчет и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

8 АУДИТ ОРГАНИЗАЦИЙ, НАХОДЯЩИХСЯ НА СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМАХ

8.1 Аудит единого сельскохозяйственного налога

Для достижения определенных целей и поставленных задач в практику отечественного налогообложения введены специальные налоговые режимы, к числу которых относится единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН). Переход на его уплату осуществляется добровольно.

Применять ЕСХН могут организации и индивидуальные предприниматели, получившие статус сельскохозяйственного товаропроизводителя. С января 2017 г. сельскохозяйственными товаропроизводителями для целей ЕСХН признаются не только непосредственные производители сельскохозяйственной продукции, но и те организации и индивидуальные предприниматели, которые оказывают услуги сельскохозяйственным товаропроизводителям. При этом применять ЕСХН можно только в том случае, если доля дохода от продажи перечисленных выше услуг в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) за 2016 г. составляет не менее 70 % (соответствующие изменения внесены в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом от 23.06.2016 № 216-ФЗ). Применение ЕСХН освобождает налогоплательщика от ряда налогов и обладает рядом отличительных особенностей (таблица 8.1).

Объектом налогообложения по ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов, которые в силу п. 3 ст. 346.5 НК РФ принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ (ст. 346.4 НК РФ). Перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения, содержится в статье 270 НК РФ.

Целью аудита ЕСХН является выражение мнения аудитора о правильности исчисления и уплаты налога в государственный бюджет. Для достижения поставленной цели аудитору необходимо решить следующие задачи:

- определить информационную базу для аудита;
- установить правильность ведения бухгалтерского учета по

всем операциям;

- произвести оценку системы внутреннего контроля организации; составить общий план и программу аудита;
- установить статус налогоплательщика с целью налогообложения; установить объект налогообложения;
- установить правильность формирования налоговой базы;
- установить правильность заполнения декларации по ЕСХН.

К объектам аудита необходимо отнести выручку от реализации продукции (работ, услуг), себестоимость реализованных товаров (продукции, работ, услуг), прочие доходы и расходы, прибыль по данным бухгалтерского учета.

Основным источником информации для получения аудиторских доказательств, наряду с материалами, полученными в ходе анализа фактов хозяйственной жизни и сделок на предмет соблюдения требований действующего законодательства, выступает учетная информация аудируемого лица, так как расчет ЕСХН должен вестись на базе данных бухгалтерского учета.

Источники информации для проверки расчетов с бюджетом по ЕСХН:

- расчетные ведомости по начислению заработной платы,
- учетные регистры по счетам 20, 23, 25, 26, 43, 68, 69, 70, 76, 90, 91, 99 и др.;
- Главная книга, бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, налоговая декларация по ЕСХН;
- Положение об учетной политике организации.

Разработанные общий план и программа аудита единого сельскохозяйственного налога определяют основные направления проверки ЕСХН:

- проверка статуса налогоплательщика;
- проверка объекта налогообложения и правильности формирования налоговой базы;
- проверка составления и своевременности сдачи декларации.

На стадии планирования аудита ЕСХН осуществляется:

- общий анализ и рассмотрение элементов системы налогообложения организации, перешедшей на уплату ЕСХН;
- оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации.

Таблица 8.1 – Характерные особенности единого сельскохозяйственного налога

Структурные элементы	Пояснения		Нормативное регулирование
1	2		3
Налогоплательщики	<p>Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, перешедшие на уплату ЕСХН. Понятие сельскохозяйственного товаропроизводителя и сельскохозяйственной продукции. Правила, предусмотренные главой 26.1 НК РФ «ЕСХН», распространяются также и на крестьянские (фермерские) хозяйства.</p>		<p>Ст. 346.1 НК РФ Ст. 346.3 НК РФ</p>
Уплата налогов и сборов	<p>Организации на ЕСХН освобождаются от уплаты:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Налога на прибыль (за исключением налога с доходов, полученных в виде дивидендов, и доходов по операциям с отдельными видами долговых обязательств). 2. Налога на имущество. 3. НДС (кроме НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и другие территории, находящиеся под ее юрисдикцией; НДС с операций по договорам о совместной деятельности, инвестиционного товарищества, доверительного управления имуществом или концессионным соглашениям на территории РФ). 	<p>Индивидуальные предприниматели на ЕСХН освобождаются от уплаты:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. НДФЛ в части доходов от предпринимательской деятельности (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам 35 % и 9 %). 2. Налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого для предпринимательской деятельности). 3. НДС (кроме НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и иные территории под ее юрисдикцией; НДС с операций по договорам о совместной деятельности, инвестиционного товарищества, доверительного управления имуществом или концессионным соглашениям на территории РФ). 	<p>Ст. 346.1 НК РФ</p>
Учет	<p>Организации обязаны вести учет показателей своей деятельности, необходимых</p>	<p>Индивидуальные предприниматели ведут учет доходов и расходов для целей</p>	<p>Ст. 346.5 НК РФ</p>
<p>Организации и индивидуальные предприниматели:</p> <ul style="list-style-type: none"> – уплачивают единый налог, взимаемый при использовании ЕСХН; – уплачивают в общем порядке другие налоги в соответствии с законодательством; – исполняют обязанности налоговых агентов 			

	для исчисления налоговой базы и суммы ЕСХН, на основании данных бухгалтерского учета.	исчисления налоговой базы по ЕСХН в книге учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих ЕСХН.	
--	---	---	--

Окончание таблицы 8.1

1	2	3
Переход на ЕСХН	Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями в соответствии с настоящей главой, вправе добровольно перейти на уплату ЕСХН с учетом определенных правил	Ст.346.2 НК РФ Ст. 346.3 НК РФ
Объект налогообложения	Объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов. Порядок определения доходов и расходов и их признания	Ст.346.4 НК РФ Ст. 346.5 НК РФ
Налоговая база	<ul style="list-style-type: none"> – налоговая база – это денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов; – доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов; – доходы, полученные в натуральной форме, учитываются исходя из цены договора (с учетом рыночных цен в случаях, установленных законом); – доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода; – убытки принимаются в целях налогообложения по определенным правилам 	Ст.346.6 НК РФ
Налоговая ставка	6 %	Ст.346.8 НК РФ
Налоговый (отчетный) период	Налоговый период – календарный год. Отчетный – полугодие	Ст.346.7 НК РФ
Исчисление и уплата ЕСХН	<p>Порядок исчисления и уплаты ЕСХН:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Сумма ЕСХН к уплате = Налоговая база x Налоговая ставка. 2. По итогам отчетного периода (полугодия) исчисляется сумма авансового платежа по налогу. (Налоговую базу при этом рассчитывают нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия.) Срок уплаты авансовых платежей – не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода. 3. Уплаченные авансовые платежи зачисляются в счет уплаты ЕСХН по итогам налогового периода. 4. Уплата производится по местонахождению налогоплательщика 5. Срок уплаты налога – не позднее срока, определенного для подачи налоговой декларации 	Ст.346.9 НК РФ
Отчетность по ЕСХН	<p>По истечении налогового периода налогоплательщики представляют в налоговые органы налоговые декларации по месту своего нахождения или по месту своего жительства.</p> <p>Срок подачи налоговой декларации:</p> <ul style="list-style-type: none"> – по итогам налогового периода: не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. – в случае прекращения предпринимательской деятельности: не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором эта деятельность прекращена 	Ст.346.10 НК РФ

План аудиторской проверки представлен в таблице 8.2.

Таблица 8.2 – План аудиторской проверки

Перечень процедур	Источники информации	Применяемые приемы	Период проведения
Проверка признания организации сельскохозяйственным товаропроизводителем	Учредительные документы	Проверка документации	
Проверка соответствия учетной политике НК РФ	Учетная политика для целей налогового учета	Анализ и проверка документации	
Проверка правильности формирования доходов и расходов	Первичная документация, книга покупок, кассовая книга	Проверка документации	
Проверка признания расходов на приобретение (сооружение, изготовление) объектов основных средств	Учетная политика, регистры налогового учета	Проверка регистров налогового учета	
Проверка аналитики счетов, влияющих на исчисление ЕСХН	Регистры бухгалтерского и налогового учета	Сверка регистров	
Проверка составления и своевременности сдачи налоговой декларации	Налоговая декларация и регистры налогового учета	Проверка составления, сличение с налоговым учетом	

Ключевые направления аудита ЕСХН представлены далее.

Аудит учетной политики для целей обложения ЕСХН относится к специфичным объектам аудиторской проверки (таблица 8.3).

Вопросы методики аудита налоговой учетной политики не регламентированы нормативно. В то же время инспектирование положений этого системного документа является неотъемлемой частью аудита организаций – плательщиков ЕСХН, так как от рациональности выбранных способов налогового учета зависит порядок формирования и размер соответствующего фискального платежа.

В процессе подтверждения правильности исчисления ЕСХН необходимо выполнить расчет налогооблагаемой базы и сравнить

полученные показатели с данными хозяйствующего субъекта.

Таблица 8.3 – Тест «Анализ учетной политики в соответствии с Налоговым кодексом РФ»

Объект учета и отдельные операции	Отражение в учетной политике для целей налогового учета	В соответствии с гл. 26.1 НК РФ	Комментарии
Налоговая база по ЕСХН	Доходы, уменьшенные на величину расходов. (Кассовый метод)	Признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (ст. 346.6 НК РФ).	
Признание доходов и расходов	Учитываются: доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ; внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ. Не учитываются: доходы, указанные в ст. 251 НК РФ; доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным п. 3 и п. 4 ст. 284 НК РФ		
Учет расходов на приобретение объектов основных средств и нематериальных активов	Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) объектов основных средств учитываются при определении налоговой базы в полном объеме с момента ввода основных средств в эксплуатацию и принятия на бухгалтерский учет независимо от их срока полезного использования (пп. 1 п. 4 ст. 346.5 НК РФ). Определение срока полезного использования объектов основных средств производится исходя из Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы		
Учет командировочных расходов	С целью списания расходов применяется кассовый метод, т. е. расходами становятся затраты после их фактической оплаты. Но при этом расходы для определения налоговой базы принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ (ст. 346.5 НК РФ)	Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимают экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимают затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ	
Учет целевых поступлений из бюджета	Денежные средства, полученные из бюджетов разных уровней в виде	Порядок признания доходов, учитываемых для целей исчисления ЕСХН, определен ст. 346.5 НК РФ. В соответствии с п.	

	субсидий на возмещение затрат, признаются доходом в целях применения ЕСХН и подлежат налогообложению	1 ст. 346.5 НК РФ при определении объекта налогообложения по ЕСХН не учитываются доходы, указанные в ст. 251 НК РФ.	
--	--	---	--

Выясняя правильность исчисления, полноту и своевременность перечисления ЕСХН, необходимо изучить записи в учетных регистрах. Особое внимание следует уделить установлению правильности отнесения налога на соответствующий источник его уплаты. При этом используют такие приемы контроля, как прослеживание, проверка платежных документов, налоговых расчетов, сверка данных различных регистров учета и др.

В процессе проверки аудитор в качестве аналитических процедур может применить анализ доходов и расходов организации, перешедшей на уплату ЕСХН. Главная цель использования аналитических процедур на этой стадии – привлечение внимания аудитора к тем показателям доходов и расходов, по которым наблюдается отклонение от базовых величин и которые являются наиболее существенными.

При проведении аудита ЕСХН с помощью аналитических процедур аудитор может получить представление о динамике налоговых платежей аудируемой организации (имеют ли место рост, стабильность, спад), о структуре налоговых платежей организации, определить место клиента среди аналогичных организаций.

Аналитические процедуры позволяют аудитору определить факторы, влияющие на величину налоговых обязательств, резервы минимизации налогообложения и сокращения налоговых потерь.

Аудиторская практика выявляет множество ошибок при исчислении авансовых платежей по ЕСХН. Рассмотрим примеры наиболее часто возникающих проблем при расчете суммы ЕСХН.

1. Неучет предоплаты

Сумма предоплаты не включается в состав доходов на дату получения денежных средств – это ошибка. В целях исчисления ЕСХН сумму предоплаты необходимо включить в состав доходов на дату получения денежных средств (подп. 1 п. 5 ст. 346.5 НК РФ, письмо Министерства финансов Российской Федерации от 02.02.10

№ 03-11-06/1/03).

2. Неуменьшение доходов при возврате аванса

Еще одна распространенная ошибка: на сумму возврата сумм, полученных ранее в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, не уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат.

В случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат (пп. 1 п. 5 ст. 346.5 НК РФ).

3. Неверный учет вклада собственника

Средства, полученные от собственника в виде вклада в имущество общества с целью увеличения чистых активов, неправомерно учитываются как внереализационные доходы и участвуют при расчете доли доходов от реализации сельскохозяйственной продукции. С учетом положения п. 2 ст. 346.2 НК РФ, при использовании ЕСХН сельскохозяйственными товаропроизводителями являются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию. При этом учитывается, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции составляет не менее 70 %.

Согласно разъяснениям Министерства финансов Российской Федерации (см. письмо от 11.11.13 № 03-11-11/47979), указанные доходы не включаются как в общий доход от реализации товаров (работ, услуг), так и в доход от реализации произведенной налогоплательщиками ЕСХН сельскохозяйственной продукции для расчета доли дохода, предусмотренной п. 2 ст. 346.2 НК РФ по следующим основаниям.

В соответствии с п. 1 ст. 346.5 НК РФ при определении объекта налогообложения по ЕСХН учитываются следующие доходы:

– доходы от реализации (определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ);

– внереализационные доходы (определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ).

При этом доходы, указанные в ст. 251 НК РФ, при определении объекта налогообложения не учитываются.

Доходы в виде имущества, имущественных или неимущественных прав, которые переданы обществу с целью увеличения чистых активов, в том числе путем формирования добавочного капитала, не учитываются при налогообложении прибыли (подп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ, письма Министерства финансов Российской Федерации от 17.06.11 № 03-03-06/1/356, от 20.04.11 № 03-03-06/1/257, от 21.03.11 № 03-03-06/1/160).

Таким образом, полученные от собственника денежные средства не признаются внереализационными доходами и не учитываются при расчете доли дохода от реализации произведенной организацией сельскохозяйственной продукции в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) организации.

4. Неучет выручки от реализации основных средств

Часто выручка от реализации основных средств не учитывается при определении доли доходов от реализации сельскохозяйственной продукции для целей ЕСХН.

Между тем плательщиками ЕСХН признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату ЕСХН в порядке, установленном главой 26.1 НК РФ (п. 1 ст. 346.2 НК РФ).

В целях главы 26.1 НК РФ сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию:

– осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах);

– реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из

сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 %.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются также сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 08.12.95 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации», у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства, а также от выполненных работ (услуг) составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 %.

В целях применения ЕСХН доходы от реализации определяются в порядке, предусмотренном ст. 248 и 249 НК РФ, а доходы, указанные в ст. 251 НК РФ, не учитываются (п. 5 ст. 346.2 НК РФ).

Статьей 249 НК РФ определено, что доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Товаром для целей НК РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 НК РФ).

Таким образом, в целях применения ЕСХН выручка от реализации основных средств должна быть включена в полном размере в общий объем доходов от реализации товаров (работ, услуг) для расчета вышеуказанной доли доходов от реализации.

При этом в состав доходов от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции сумма выручки от реализации основных средств не включается (см. письмо Министерства финансов Российской Федерации от 28.11.14 № 03-11-06/1/60868).

Суды часто не соглашались с такой точкой зрения. Так, суд признал, что доходы от реализации основных средств не

учитываются при исчислении размера дохода, позволяющего применять ЕСХН.

При исчислении общего дохода в него не включаются внереализационные доходы, к которым относятся доходы от реализации основных средств (п. 13 ст. 250 НК РФ, ПБУ 9/99 «Доходы организации», утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.99 № 32н).

Поэтому расчет доли дохода от реализации сельскохозяйственной продукции в общем объеме доходов от всех осуществляемых видов деятельности определяется независимо от сумм дохода, полученного от реализации основных средств (постановление ФАС Московского округа от 29.12.08 № КА-А41/12530-08).

В ходе рассмотрения другого случая суд пришел к выводу о том, что поскольку не осуществлялась продажа основных средств на систематической основе – реализация имела разовый характер, то при определении доли дохода от реализации сельскохозяйственной продукции полученные денежные средства не должны учитываться в общем доходе от реализации упомянутого имущества (см. постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.05.11 № А19-14352/10).

5. Нарушение порядка учета ГСМ

Еще одна распространенная ошибка: непропорциональный учет расходов на ГСМ в отсутствие документального подтверждения их дальнейшего использования. Необходимо документально подтвердить не только факт приобретения ГСМ, но и факт их дальнейшего использования с целью получения дохода от предпринимательской деятельности. Этот подход разделяют судьи.

Со ссылкой на п. 3 ст. 346.5 НК РФ судьи указали, что расходы, указанные в п. 2 ст. 346.5 НК РФ, принимаются при условии их соответствия установленным критериям, т. е. если они обоснованы и документально подтверждены. Документально подтвержденными расходами считаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Кроме того, суды обратили внимание на то, что в соответствии с нормами налогового законодательства в подтверждение произведенных расходов налогоплательщик должен был документально подтвердить не только факт приобретения

ГСМ, но и их использования в дальнейшем с целью получения дохода от предпринимательской деятельности (см. постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.06.11 по делу № А27-12757/2010).

6. Неучет «аукционных» затрат

Затраты на приобретение в рамках аукциона права на заключение договора о закреплении долей квот на вылов водных биологических ресурсов учитываются в целях ЕСХН.

В ходе выездной проверки рыбопромышленной компании налоговики пришли к выводу о неправомерном учете в целях ЕСХН расходов, связанных с участием налогоплательщика в аукционах по приобретению права на заключение договора о закреплении долей квот вылова водных биологических ресурсов и соответственно доначислили ЕСХН, пени и штраф. Обоснование: такие затраты не поименованы в п. 2 ст. 346.5 НК РФ. Налогоплательщик обратился в суд, где и нашел правду.

Суды трех инстанций поддержали налогоплательщика, указав на следующее. По общему правилу расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком (п. 1 ст. 252 НК РФ). При этом к материальным расходам, в частности, относятся затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве (подп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ).

Плательщики ЕСХН при определении объекта налогообложения уменьшают полученные доходы на материальные расходы (подп. 5 п. 2 ст. 346.5 НК РФ). Расходы принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций (в соответствии со ст. 254 НК РФ). Материальные затраты (определяемые в соответствии с подп. 1, 4 п. 1 ст. 254 НК РФ) могут быть отнесены к прямым расходам.

Арбитры указали, что приобретение на аукционе права на заключение договора о закреплении долей квот вылова водных биологических ресурсов является необходимым условием для их добычи и приобретения права собственности на выловленные ресурсы. Поэтому эти расходы непосредственно связаны с приобретением права собственности на водные биологические

ресурсы и соответствуют определению материальных расходов, данному в статье 254 НК РФ. Материальные расходы (согласно подп. 5 п. 2 ст. 346.5 НК РФ) относятся на уменьшение объекта налогообложения ЕСХН.

Следовательно, компания правомерно учла спорные расходы при определении налоговой базы по ЕСХН.

7. Неправомерный учет командировочных

Часто налогоплательщики неправомерно учитывают расходы на командировку в налогооблагаемых затратах на дату выдачи работнику денежных средств под отчет.

Отметим, что плательщик ЕСХН определяет даты получения доходов и осуществления расходов по кассовому методу (подп. 1, 2 п. 5 ст. 346.5 НК РФ). Однако расходами признаются только документально подтвержденные затраты (абз. 1 п. 3 ст. 346.5, п. 1 ст. 252 НК РФ).

Следовательно, организация не может учесть расходы на командировку на дату выдачи работнику денежных средств под отчет, так как документальным подтверждением командировочных расходов является утвержденный руководителем авансовый отчет работника.

Таким образом, командировочные расходы в сумме выданных работнику под отчет денежных средств будут включаться в налогооблагаемые затраты на дату утверждения авансового отчета работника.

8. Неправомерный учет аванса

Еще одна ошибка: неправомерный учет налогоплательщиком в составе расходов суммы авансового платежа по ЕСХН. Объектом налогообложения по этому налогу признаются доходы, уменьшенные на величину расходов, которые в силу п. 3 ст. 346.5 НК РФ принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ (ст. 346.4 НК РФ).

Перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения, содержится в ст. 270 НК РФ. В статье предусмотрено, что расходы в виде суммы налога не учитываются в целях налогообложения, т. е. не уменьшают налогооблагаемую базу.

Судьи указали, что у налогоплательщика нет оснований для учета в расходах при формировании налогооблагаемой базы по ЕСХН суммы авансового платежа по итогам отчетного периода.

Уплаченные авансовые платежи по ЕСХН засчитываются в счет уплаты ЕСХН по итогам налогового периода (п. 3 ст. 346.9 НК РФ).

Организация не учла, что глава 26.1, а также статья 252 НК РФ не содержат норм, устанавливающих возможность учета при формировании налогооблагаемой базы по конкретному налогу за конкретный налоговый период суммы налога, исчисленной за этот же период (в т. ч. авансовых платежей) (см. постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 21.01.15 № Ф03-6049/2014).

9. Неправомерное уменьшение базы

Налоговую базу по ЕСХН невозможно уменьшать на сумму убытка, полученного плательщиком ЕСХН при использовании иных режимов налогообложения. На основании п. 5 ст. 346.6 НК РФ налоговую базу по ЕСХН можно уменьшить только на сумму убытка, полученного в период применения ЕСХН.

10. Неучет расходов на оплату труда руководителю

Расходы на оплату труда руководителя организации, являющегося ее единственным учредителем и членом, учитываются для целей ЕСХН. Налогоплательщики, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, при определении объекта налогообложения уменьшают полученные доходы на расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ (подп. 6 п. 2 ст. 346.5 НК РФ).

Согласно статьям 57, 129 и 135 ТК РФ, под заработной платой (оплатой труда работников) понимается вознаграждение за труд, которое выплачивается работнику в соответствии с заключенным трудовым договором. Ст. 56 ТК РФ предусмотрено, что трудовой договор предполагает две стороны – работника и работодателя.

Работник – физическое лицо, вступившее в трудовые отношения с работодателем, а работодатель – физическое лицо либо юридическое лицо (организация), вступившее в трудовые отношения с работником (ст. 20 ТК РФ). В случаях, предусмотренных федеральными законами, в качестве работодателя может выступать иной субъект, наделенный правом заключать трудовые договоры.

При отсутствии одной из сторон трудового договора он не может быть заключен. Следовательно, руководитель организации,

являющийся ее единственным учредителем и членом организации, не может сам себе начислять и выплачивать зарплату.

Исходя из этого, руководитель организации не вправе учесть в составе расходов при определении объекта налогообложения по ЕСХН в качестве расходов на оплату труда произведенные расходы в виде оплаты самому себе заработной платы. Исчисление страховых взносов во внебюджетные фонды и налога на доходы физических лиц в данном случае также не производится (см. письмо Министерства финансов Российской Федерации от 17.10.14 № 03-11-11/52558).

8.2 Аудит специальных налоговых режимов

В соответствии со ст. 18 НК РФ специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени. Специальный налоговый режим применяется только в случаях и в порядке, установленных НК РФ и федеральными законами, которые принимаются в соответствии с ним. При этом элементы налогообложения и налоговые льготы определяются так, как требует НК РФ, а другие особые правила могут содержаться в каких-либо иных федеральных законах.

Таким образом, специальный режим налогообложения устанавливается налоговым законодательством, но в то же время регулируется неналоговым законодательством, например, законодательством о свободных экономических зонах, об инвестиционной деятельности при разделе продукции и т.п.

Важным аспектом совершенствования налогообложения

субъектов малого и среднего предпринимательства как участника налоговых отношений является развитие правового регулирования налогового механизма для стимулирования их бизнеса, а также предотвращения ситуации, когда отдельные его элементы могут сдерживать деловую активность и инициативу анализируемых организаций.

Попытки повысить привлекательность ведения различных форм бизнеса – от индивидуального, малого до среднего и крупного – привели к достаточно интересным формам организации контроля деятельности хозяйствующих субъектов, предполагающих, с одной стороны, уменьшение количества проверок, с другой – обеспечивающих поступление законодательно установленных платежей в полном объеме.

Целью аудиторской проверки расчетов с бюджетом по налогам и сборам является установление правильности расчета налоговой базы, законности применения налоговых ставок, полноты исчисления налогов и своевременности перечисления их в бюджет. В процессе аудита расчетов с бюджетом при использовании специальных налоговых режимов аудиторам необходимо решить следующие задачи:

- оценить соответствие основаниям применения специальных налоговых режимов;
- подтвердить достоверность расчета налоговой базы по единому налогу с учетом особенностей методологии его исчисления при разных налоговых режимах;
- проверить правомерность и правильность применения налоговых льгот;
- произвести арифметический контроль величины рассчитанных налоговых платежей;
- проанализировать правильность составления налоговых деклараций.

Аудит специальных налоговых режимов (УСНО, ЕНВД) проводится в два этапа. В ходе основного этапа проверяются учредительные документы и документы, полученные в налоговой, после этого анализируется правомерность использования специального налогового режима. Проверяется правильность отражения расходов и отнесения их на соответствующие счета (для УСНО), а также размер налоговых выплат.

На завершающем этапе выносится вердикт относительно

правомочности использования УСНО или ЕНВД, правильности начислений. В случае предоставления консалтинговых услуг рассматриваются пути оптимизации налогообложения.

Российское гражданское и налоговое законодательство предоставляет субъектам малого предпринимательства самостоятельно решать вопрос о выборе конкретной формы финансовой отчетности, системы налогообложения, а также способов бухгалтерского учета. Таким образом, наряду с классическими (общими) формами, ими могут быть выбраны упрощенные формы.

Традиционно субъекты малого и среднего предпринимательства предпочитают упрощенные формы. Таким образом, помимо общих для любой аудиторской проверки правовых актов, нормативная база, на основании положений которой проводится аудит в организациях, применяющих упрощенные формы, должна включать в свой состав такие документы, как:

– Глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения» ч. 2 НК РФ;

– Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 2005 г. № 167н «Об утверждении формы книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и порядка её заполнения»;

– Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 17 января 2006 г. № 7н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения и порядка ее заполнения»;

– Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 21 декабря 1998 г. № 64н «О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства».

Согласно ст. 4 ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», принятого 24 июля 2007 г., начиная с 1 января 2008 г., понятие субъекта малого предпринимательства претерпело значительные изменения. На сегодняшний день к субъектам малого и среднего предпринимательства относят внесенные в единый государственный реестр юридических лиц потребительские

кооперативы и коммерческие организации, а также физические лица, внесенные в единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, и крестьянские хозяйства. Из этого списка логично исключить государственные и муниципальные унитарные предприятия. Все вышеперечисленные субъекты должны удовлетворять нескольким условиям:

а) для юридических лиц – суммарная доля участия РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций, благотворительных и иных фондов в уставном капитале указанных юридических лиц не должна превышать 25 % (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов), доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать 25 %;

б) средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать следующие предельные значения средней численности работников для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства – от ста одного до двухсот пятидесяти человек включительно для средних предприятий; до ста человек включительно – для малых предприятий; до пятнадцати человек – для микропредприятий.

в) выручка от реализации товаров без учета НДС или балансовая стоимость активов за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения, установленные Правительством РФ для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства.

В соответствии с МСА аудитор в обязательном порядке следует учесть «специальные» риски такого аудита, среди которых особо стоит выделить следующие:

1) учетные записи могут вестись нерегулярно, без последовательного соблюдения формальных требований, могут не отражать реального положения дел, что повышает риск искажений бухгалтерской отчетности;

2) руководители экономического субъекта могут ошибочно предполагать, что в ходе аудита, предусматривающего выдачу

аудиторского заключения, аудиторская организация дополнительно окажет услуги по восстановлению учета, исправлению допущенных ошибок подготовке бухгалтерской отчетности;

3) вследствие меньшего, чем в иных экономических субъектах количества учетных работников по объективным причинам невозможно обеспечить надлежащее разделение их ответственности и полномочий;

4) в условиях малых экономических субъектов возможна ситуация, когда сотрудники, ведущие бухгалтерский учет, одновременно имеют доступ к таким активам экономического субъекта, которые легко могут быть сокрыты, изъяты или реализованы, что может способствовать возникновению злоупотреблений.

С учетом рисков работа аудиторов по сбору и оценке доказательственной базы строится исходя из обстоятельств упрощенной процедуры регистрации малых предприятий, использования на предприятиях самостоятельно разработанных форм документирования хозяйственных операций, полного или частичного отсутствия систем внутреннего контроля, большого влияния местного и регионального законодательства на деятельность малых предприятий и так далее.

Аудиторам следует помнить, что процедура проведения проверки в организациях, использующих упрощенные формы учета и отчетности, имеет свои «специфические» отличительные особенности. Разумеется, это обстоятельство не затрагивает основ профессиональной техники, общепринятых принципов и этических норм аудита. Тем не менее, во избежание недоразумений, назначения дополнительных процедур и неверных выводов аудитору очень важно знать, какими именно субъективными правами и обязанностями по составлению и ведению отчетности и учета обладают организации, применяющие УСН, упрощенную форму учета и бухгалтерской отчетности.

Так, налогоплательщики, перешедшие на УСН, освобождаются от уплаты налогов на прибыль, имущество организаций, ЕСН, а в некоторых случаях и НДС (кроме НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ). Учет в таких организациях осуществляется с помощью книги учета доходов и расходов по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации. Согласно ст. 4 ФЗ «О

бухгалтерском учете» организации, перешедшие на УСН, освобождаются от обязанности по ведению бухгалтерского учёта, что буквально означает упрощение его формы.

Однако даже в том случае, когда малые предприятия не перешли на УСН, это не мешает им избрать в качестве формы бухгалтерского учета упрощенную: журнально-ордерную для небольших предприятий либо упрощенную форму учета для малых предприятий. Нормативными актами на этот счет не предусмотрено никаких ограничений для субъектов, так как упрощенные формы учета не могут повлиять на порядок предоставления в учетные органы финансовой отчетности. С другой стороны, упрощение формы финансовой отчетности может свидетельствовать о сокращении (законном уменьшении) ее внутреннего содержания, а также об изменении периодичности ее представления.

Спорным является вопрос об объеме бухгалтерской документации, предоставляемой к аудиту субъектами малого предпринимательства. В п. 3 Указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности говорится о возможности «усечения» состава отчетности малых предприятий.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сложная ситуация в мировой экономике, условия жесткой рыночной конкуренции обязывают хозяйствующие субъекты уделять серьезное внимание контролю налоговых затрат и налоговых рисков, обременяющих бизнес. Особенности налогового законодательства в Российской Федерации, неоднозначная трактовка некоторых положений по формированию налогооблагаемых баз, применению налоговых льгот также влекут за собой определенные налоговые риски, которые влияют на финансовое положение организаций, их ликвидность, платежеспособность и рентабельность.

На процессы управления существенное влияние оказывают информатизация общества, использование инновационных технических средств и технологий для улучшения качества жизни граждан, снижения трудоемкости и затратности бизнес-процессов, а также система внутреннего контроля. Необходимым условием непрерывности деятельности экономических субъектов является функционирование системы внутреннего контроля, которая может удовлетворить информационные потребности собственников и других внутренних пользователей. В то же время необходимость создания в системе управления службы внутреннего аудита, представляющей независимые гарантии и консультации по различным проблемам управления, в том числе налоговым затратам и налоговым рискам, также обусловлена реалиями времени.

Уплачиваемые налоги существенно влияют на ключевые показатели деятельности хозяйствующих субъектов, могут значительно трансформироваться, поэтому они нуждаются в текущем мониторинге. Внутренний контроль, в том числе и налоговых обязательств экономического субъекта, как затратная составляющая для системы управления, должен быть эффективным и выражать возможность оценки непрерывности деятельности организации при стабильности той налоговой нагрузки, которая имеет место в настоящий момент или при ее увеличении в случае расширения бизнеса.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Адамс, Р. Основы аудита / Р. Адамс; пер. с англ. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Адушева, А. Ю. Методика аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики / А. Ю. Адушева, Л. А. Насакина // Молодой ученый. – 2014. – № 4.2. – С. 82–86.
3. Алексеева, И. В. Теоретико-методологический подход к разработке внутрифирменного аудита коммерческой организации / И. В. Алексеева, И. Н. Богатая // Вестник Ростовского государственного экономического университета «РИНХ». – 2012. – № 1 (27). – С. 225–234.
4. Амелина, Е. С. Стандартизация аналитических процедур в аудите бухгалтерской отчетности организаций : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Е. С. Амелина. – Орел, 2012. – 24 с.
5. Арзуманова, Л. Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации : учеб. пособие / Л. Л. Арзуманова. – М.: Проспект, 2011. – 144 с.
6. Астахов, В. П. Учет материальных производственных запасов [Электронный ресурс] / В. П. Астахов. – Режим доступа: <http://www.aup.ru/books/m181/7.htm>;
7. Аудит : учеб. пособие / И. И. Хахонова, Н. Н. Хахонова, И. Н. Богатая ; под ред. Н. Н. Хахоновой. – 2-е изд., доп. и перераб. – Ростов-н/Д: Мини Тайп, 2014. – 442 с.
8. Бабаев, Ю. А. Бухгалтерский финансовый учет : учебник / Ю. А. Бабаева; под ред. Ю. А. Бабаева. – М.: Вузовский учебник, 2011. – 587 с.
9. Бажин, И. А. Организация и технология налогового аудита: на примере подрядных строительных организаций : дисс. ... канд. экон. наук / И. А. Бажин. – М., 2007. – 250 с.
10. Белов, Н. Г. Особенности формирования учетной политики в связи с принятием Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] / Н. Г. Белов, Л. И. Хоружий, А. С. Хусаинова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 8. – Режим доступа: СПС «Консультант плюс».
11. Белов, Н. Г. Развитие первичного учета в сельском хозяйстве [Электронный ресурс] / Н. Г. Белов // Бухучет в сельском

хозяйстве. – 2012. – № 1. – Режим доступа: СПС «Консультант плюс».

12. Битюкова, Т. А. Аудит : учеб. пособие / Т. А. Битюкова, В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов. – М.: ИД Юрайт, 2011. – 638 с.

13. Богатая, И. Н. Аудит : учеб. пособие / И. Н. Богатая, Н. Н. Хахонова. – М.: КноРус, 2011. – 720 с.

14. Богатая, И. Н. Бухгалтерский финансовый учет / И. Н. Богатая, Н. Н. Хахонова. – М.: КНОРУС, 2014. – 592 с.

15. Богатая, И. Н. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] / И. Н. Богатая, Е. М. Евстафьева // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 25. // Режим доступа: СПС «Консультант плюс».

16. Богатырева, Е. И. Формирование учетной политики организации [Электронный ресурс] / Е. И. Богатырева // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 12. – Режим доступа: <http://www.pravcons.ru/publ22-12-04-3.php>.

17. Богаченко, В. М. Практический консультант бухгалтера: учеб. пособие / В. М. Богаченко, Н. А. Кириллова, Е. М. Сухарева. – М.: Ростов н/Д: Феникс, 2011. – 411 с.

18. Богданова, М. М. Аудит налогообложения : учеб. пособие / М. М. Богданова. – Барнаул: ИздвоАлтГТУ, 2011. – 118 с.

19. Борисенко, В. Учет выручки в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности / В. Борисенко // Финансовая газета. – 2012. – № 2–3. – С. 7.

20. Бычкова, С. М. Практический аудит : учеб. пособие / С. М. Бычкова, Т. Ю. Фомина. – М.: Эксмо, 2011. – 176 с.

21. Валуева, М. П. Новый транспортный налог / М. П. Валуева // Учет, налоги, право. – 2013. – № 3. – С. 45–48.

22. Василенко, А. А. Использование предпосылок составления бухгалтерской отчетности на различных этапах аудита / А. А. Василенко // Вестник Волгоградского государственного университета. Сер. 3: Экономика. Экология. – 2015. – № 3 (32). – С. 125–134.

23. Вещунова, Н. Л. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / Н. Л. Вещунова, Л. Ф. Фомина. – М.: Рид Групп, 2011. – 608 с.

24. Гарифуллин, К. М. Учет финансовых результатов в условиях перехода на МСФО [Электронный ресурс] / К. М.

Гарифуллин, М. Ф. Мусаллямова // Все для бухгалтера. – 2013. – № 4. – Режим доступа: СПС «Консультант плюс».

25. Герасимова, Л. Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность в свете РСБУ и МСФО [Электронный ресурс] / Л. Н. Герасимова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 18. – Режим доступа: СПС «Консультант плюс».

26. Гетьман, В. Г. Бухгалтерский финансовый учет : учебник / В. Г. Гетьман, В. А. Терехова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: «Дашков и Ко», 2013. – 504 с.

27. Гордеева, С. Н. На заметку владельцам большегрузного транспорта / С. Н. Гордеева // Транспортные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2011. – № 5. – С. 25–28.

28. Горячева, О. П. Внутренний аудит : монография [Электронный ресурс] / О. П. Горячева. – Система Гарант, 2011. – Режим доступа: СПС «Гарант».

29. Гурьева, Т. М. Сущность налогового аудита / Т. М. Гурьева // Налоги. – 2007. – № 4. – С. 23–25.

30. Дубоносов, Е. С. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник / Е. С. Дубоносов. – М.: Юрайт, 2016. – 268 с.

31. Ерофеева, В. А. Практический аудит : учебник / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. – М.: Юрайт, 2016. – 350 с.

32. Ерофеева, В. А. Практический аудит : учебник / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. – М.: Юрайт, 2016. – 350 с.

33. Жминько, С. И. Внутренний аудит : учеб. пособие / С. И. Жминько, О. И. Швырева, М. Ф. Сафонова. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 316 с.

34. Захарьин, В. Р. Особенности формирования учетной политики на 2013 г.: методологические аспекты [Электронный ресурс] / В. Р. Захарьин // Новая бухгалтерия. – 2013. – № 2. – Режим доступа: СПС «Консультант плюс».

35. Казакова, Н. А. Проблемы релевантности оценки финансовой устойчивости агробизнеса при переходе на МСФО [Электронный ресурс] / Н. А. Казакова, Е. А. Федченко, Л. А. Черепанова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 30. – Режим доступа: СПС «Консультант плюс».

36. Калинина, И. Н. Формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в сельскохозяйственных организациях :

монография / И. Н. Калинина, О. И. Швырева. – Краснодар, 2011. – 149 с.

37. Ковалев, В. В. Стандартизация бухгалтерского учета : международный аспект / В. В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 7. – С.42–45.

38. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый) учет : учебник / Н. П. Кондраков. – М.: Проспект, 2015. – 496 с.

39. Кондраков, Н. П. Учетная политика организации в управленческом учете [Электронный ресурс] / Н. П. Кондраков. – Режим доступа: http://www.cfin.ru/ias/manacc/acc_policy.shtml.

40. Кришталева, Т. И. Выявление налоговых ошибок : роль аудита [Электронный ресурс] / Т. И. Кришталева // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 4. – Режим доступа : www.consultant.ru.

41. Ларионов, А. Д. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / А. Д. Ларионов. – М.: «Проспект», 1998. – 392 с.

42. Лосева, Н. А. Внутрифирменный стандарт аудиторской деятельности «Концепция деятельности аудиторской организации и цели разработки внутрифирменных стандартов» / Н. А. Лосева // Аудитор. – 2014. – № 11. – С. 32–36.

43. Лытнева, Н. А. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / Н. А. Лытнева, Л. И. Малявкина. – М.: Инфра-М, Форум, 2013. – 512 с.

44. Макарова, Ю. Ю. Распространенные ошибки при составлении бухгалтерской отчетности / Ю. Ю. Макарова // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2011. – № 3. – С. 22–27.

45. Малицкая, В. Б. Современное понимание аудита и его концептуальное содержание / В. Б. Малицкая, М. Б. Чиркова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2013. – № 2. – С. 313–319.

46. Международные стандарты финансовой отчетности (краткий обзор) [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 9–11. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

47. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» : одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, протокол № 1 от 11.07.2000 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: www.consultant.ru.

48. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: утв. приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

49. Миронова, О. А. Развитие налогового аудита : проблемы и перспективы / О. А. Миронова, А. Ф. Ханафеев // Аудиторские ведомости. – 2014. – №5. – С. 27–37.

50. Налоговое планирование. BusinessToolkits [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.gaap.ru.

51. Налоговый кодекс Российской Федерации (с изм. и доп.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

52. Николаева, Н. А. Особенности учета финансовых результатов в организациях АПК / Н. А. Николаева // Учет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 4. – С. 36–42.

53. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон № 402-ФЗ от 06.12.2011. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

54. О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

55. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон № 307-ФЗ от 30.12.2008. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

56. Об утверждении Положений по бухгалтерскому учету [Электронный ресурс] : приказ Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. № 106н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

57. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99» [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

58. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 32н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

59. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010 [Электронный ресурс] : приказ Министерства финансов РФ

от 28 июня 2010 г. № 63н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

60. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

61. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [Электронный ресурс] : приказ Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

62. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Министерства финансов РФ от 29 июля 1998г. №34н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

63. Огудин, И. Исправление ошибок в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] / И. Огудин // Практический бухгалтерский учет. – 2012. – № 2. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

64. Орлов, Д. В. Развитие методологии и организации налогового аудита в коммерческих банках : автореф. дис. ... канд. экон. наук [Электронный ресурс] / Д. В. Орлов. – Режим доступа : <http://www.psu.ru>.

65. Основы аудита : учеб. пособие / М. В. Мельник, Н. А. Адамов, Н. Д. Бровкин и др.; под. ред. М. В. Мельник. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 368 с.

66. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика : учебник / В. Г. Пансков. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Изд-во «Юрайт», 2011. – 680 с.

67. Петух, А. В. Методика аудита эффективности учетной политики коммерческой организации / А. В. Петух, И. Н. Калинина // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2016. – № 08 (122).

68. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

69. Попова, Л. В. Аудит налогообложения : учеб. пособие / Л. В. Попова, Л. Н. Никулина. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 192 с.
70. Привезенцев, В. А. Контроль и ревизия / В. А. Привезенцев : учеб. пособие. – М.: ТК Велби; Изд-во Проспект, 2005. – 96 с.
71. Резниченко, С. М. Современные системы внутреннего контроля: учеб. пособие / С. М. Резниченко, О. И. Швырева, М. Ф. Сафонова. – Ростов н/Д: Феникс, 2016. – 510 с.
72. Рогуленко, Т. М. Аудит : учебник / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. – 2-е изд., перераб. – М.: КНОРУС, 2014. – 432 с.
73. Савин, А. А. Аудит для магистров: Практический аудит : учебник / А. А. Савин, Д. А. Савин, И. А. Савин. М.: – ИНФРА-М, 2012. – 188 с.
74. Савин, А. А. Аудит налогообложения : учеб. пособие / А. А. Савин. – М.: Вузовский учебник, ИНФРА-М, 2011. – 365 с.
75. Сафонова, М. Ф. Практический аудит : учеб. пособие / М. Ф. Сафонова, С. И. Жминько. – Ростов н/Д: Феникс, 2011. – 509 с.
76. Соколов, Б. Н. Внутренний контроль / Б. Н. Соколов // Аудит. ведомости. – 2012. – № 5 – С. 19–24.
77. Сонин, А. М. Внутренний аудит. Современный подход / А. М. Сонин. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 64 с.
78. Сотникова, Л. В. Внутренний контроль и аудит / Л. В. Сотникова : учеб. пособие. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2002. – 351 с.
79. Теория аудита: учеб. пособие / С. И. Жминько, О. И. Швырева, М. Ф. Сафонова, И. Н. Калинина; под ред. С. И. Жминько. – Ростов н/Д: Феникс, 2013. – 443 с.
80. Хахонова, Н. Н. Аудит : учеб. пособие / Н. Н. Хахонова, И. Н. Богатая. – М.: КноРус, 2011. – 720 с.
81. Хусаинова, А. С. Содержание пояснительной записки в годовой бухгалтерской отчетности организаций АПК [Электронный ресурс] / А. С. Хусаинова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 11. – Режим доступа: СПС «Консультант плюс».

Приложение А

Таблица А 1 – Систематизация способов уклонения от уплаты налогов и их виды¹

Способы уклонения	Сущность способа	Виды уклонения
1	2	3
Способы, не подразумевающие сокрытия финансово-хозяйственной деятельности или ее результатов	Неправомерный налоговый учет, в то время как все обороты денежных средств учтены	<ul style="list-style-type: none"> - неправомерное использование льгот (ведение основного вида деятельности под льготированным, включение в штат неработающих пенсионеров-инвалидов и др.); - занижение налога на прибыль (неправомерное отнесение доходов на финансовые результаты предприятия, искусственное увеличение фонда заработной платы за счет завышения численности работников и внебюджетных расходов); - уклонение от уплаты и занижение НДС (не начисление НДС по взаимозачету и бартеру, завышение в налоговых декларациях сумм НДС, подлежащих возмещению из бюджета, и др.); - уклонение от уплаты акцизов (внесение в технологию производства подакцизной продукции незначительного изменения с целью вывода ее из-под обложения акцизом, но фактического использования в прежнем порядке); - уклонение от уплаты НДФЛ (получение материальной помощи, персонального вознаграждения или возвратной ссуды, непредставление или искажение данных в декларации о годовом доходе и др.); - создание налогоплательщиками различных схем ухода от налогообложения (трансфертное ценообразование, система неплатежей между материнской и дочерней компанией и т.д.) с использованием гибридных форм интеграции предприятий; - альтернативные расчеты, бартерные сделки и т.п.; - так называемые псевдооперации, при которых заключаются фиктивные контракты для увеличения затрат и/или получение вычетов по НДС с использованием посредников или фирм-однодневок.
<p>¹Буров, В. Ю. Теория и методология развития системы государственного противодействия теневой экономической деятельности субъектов малого предпринимательства : автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.05 / В. Ю. Буров. – Чита, 2015. – 276с.</p>		

Окончание таблицы А

1	2	3
<p>Способы уклонения от налогообложения, при которых финансово-хозяйственные операции полностью скрываются от бухгалтерского учета</p>	<p>Отсутствие налогового учета</p>	<ul style="list-style-type: none"> – сокрытие объектов налогообложения (ведение финансово-хозяйственной деятельности без необходимой регистрации, постановки на учет в Федеральной налоговой службе или лицензии, в том числе с использованием подложных документов и документов фальшивых фирм-однодневок, проведение финансово-хозяйственных сделок без фиксации в бухгалтерском учете, уничтожение бухгалтерских документов после совершения сделки, ведение финансово-хозяйственной деятельности через счета других организаций или структурных подразделений без отражения по своим бухгалтерским счетам; – занижение объектов налогообложения (внесение в бухгалтерские документы искаженных данных, отнесение части выручки на ненадлежащие бухгалтерские счета, создание неучтенных излишков продукции путем увеличения нормы убыли, необоснованного списания и др.); – сокрытие средств от уплаты налогов при наличии недоимки по налогам или с целью неуплаты текущих налогов (создание искусственной дебиторской задолженности, отпуск товаров без предоплаты, в том числе на реализацию, с намерением не возвращать выручку на счета предприятия, перечисление выручки на счета зависимых структур, не уполномочивая их уплачивать соответствующие налоги, и др.).
<p>Теневые операции, применяемые для снижения налоговой нагрузки.</p>		<ul style="list-style-type: none"> – полностью выводимые из-под бухгалтерского учета – этот способ включает методы уклонения от уплаты налогов в бюджет по сделкам, не нарушающим налогового законодательства. Данные сделки отражаются в бухгалтерском учете, по ним рассчитывают необходимые к оплате налоги, которые в бюджет не перечисляют. Далее с помощью определенных финансово-хозяйственных операций они выводятся из одного легального оборота и направляются в другой оборот, который сам по себе тоже может быть легально оформлен. Также сделки могут не отражаться в учете вообще, либо, что бывает чаще всего, маскируются под другие виды операций. В подобном случае они также представляют собой псевдооперации и могут как подпадать под понятие «налоговая преступность», так и выходить за его рамки; – направленные на сокрытие части оборота – данный способ уклонения от налогообложения состоит в том, чтобы скрыть от проверок часть оборота, которая или вновь «вливается» в легальный оборот и учитывается в следующей финансово-хозяйственной операции, или выделяется и прямо или с помощью определенных операций, полностью или на время выводится из-под легального учета и становится теневой; – проводимые под видом других операций – это сокрытие операций от контроля со стороны налоговых органов путем маскировки этих операций под вид другой деятельности, для которой предусмотрены льготы или которая регулируется иным законодательством. В таком случае учитывается совсем не та операция, которая имела место на деле, т. е. совершается псевдооперация.

Приложение Б

Таблица Б 1 – Манипулирование статьями отчетности при помощи методов налоговой оптимизации

Статья отчетности	Порядок манипулирования показателем отчетности	Индикатор, свидетельствующий о риске преднамеренного искажения	Влияние метода управления на статьи отчетности	Методы обнаружения
1	2	3	4	5
Бухгалтерский баланс				
Статья «Основные средства»	Трансформация при помощи оценки (переоценки) основных средств	Дооценка	1. Стоимость основных средств увеличивается. 2. Стоимость собственных источников финансирования увеличивается. 3. Сумма начисленной амортизации увеличивается	Уменьшение показателя рентабельности и увеличение показателя финансовой устойчивости
		Уценка	1. Стоимость основных средств снижается 2. Стоимость собственных источников финансирования снижается 3. Сумма начисленной амортизации уменьшается	Увеличение показателя рентабельности и уменьшение показателя финансовой устойчивости
	Трансформация при помощи выбора порядка начисления амортизации основных средств	Сумма амортизации и	1. Определение метода увеличения начисления амортизации, который: <ul style="list-style-type: none"> – увеличивает сумму расходов экономического субъекта; – снижает сумму прибыли; – снижает остаточную стоимость основных средств. 2. Определение метода уменьшения начисления амортизации, который: <ul style="list-style-type: none"> – уменьшает сумму расходов экономического субъекта; – увеличивает сумму прибыли; – увеличивает остаточную стоимость основных средств 	Увеличиваются показатели платежеспособности, уменьшается финансовая устойчивость и рентабельность. Уменьшается платежеспособность, увеличивается

				финансовая устойчивость, рентабельность
--	--	--	--	---

Продолжение таблицы Б 1

1	2	3	4	5
	Трансформация при помощи лимитирования стоимости основных средств	Установление лимита в части отнесения основных средств к МПЗ	Установление лимита при условии, если основные средства стоимостью менее 100000 руб. занимают значительную долю в общей структуре основных средств: – текущие затраты увеличиваются; – прибыль экономического субъекта уменьшается; – снижается сумма внеоборотных активов	Увеличивается финансовая устойчивость и рентабельность
Статья «Нематериальные активы»	Трансформация при помощи оценки (переоценки) нематериальных активов	Дооценка	1. Стоимость внеоборотных активов увеличивается 2. Стоимость собственных источников финансирования увеличивается 3. Сумма начисленной амортизации увеличивается	Уменьшение показателя рентабельности и увеличение показателя финансовой устойчивости
		Уценка	1. Стоимость внеоборотных активов снижается 2. Стоимость собственных источников финансирования снижается 3. Сумма начисленной амортизации уменьшается	Увеличение показателя рентабельности и уменьшение показателя финансовой устойчивости
Статья «Материально-производственные запасы»	Трансформация при помощи оценки материально-производственных запасов в процессе списания	1. Оценка при списании по себестоимости каждой единицы запасов 2. Оценка при списании по средней себестоимост	Способ оценки при списании запасов влияет на: – конечный финансовый результат; – общую сумму расходов в отчете о финансовых результатах; – оценку материально-производственных запасов. При методе ФИФО в случае роста цен: – увеличивается стоимость материально-производственных запасов; – наблюдается рост прибыли; – снижается сумма расходов в отчете о финансовых	Увеличение платежеспособности, рентабельности и финансовой устойчивости Уменьшение платежеспособности, рентабельности и финансовой устойчивости

		и 3. Оценка при списании методом ФИФО	результатах. При методе ФИФО в случае снижения цен: – уменьшается стоимость материально- производственных запасов; – наблюдается снижение прибыли	
--	--	---	---	--

Окончание таблицы Б 1

1	2	3	4	5
Отчет о финансовых результатах				
Статья «Общехозяйственные расходы»	Трансформация при помощи выбора способа списания общехозяйственных расходов	<p>1. Отражение общехозяйственных расходов по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»</p> <p>2. Отражение общехозяйственных расходов по дебету счета 90 «Продажи»</p>	<p>– стоимость материально-производственных запасов увеличивается;</p> <p>– увеличивается сумма прибыли;</p> <p>– снижается сумма расходов в отчете о финансовых результатах</p> <p>– стоимость материально-производственных запасов уменьшается;</p> <p>– уменьшается сумма прибыли;</p> <p>– увеличивается сумма расходов в отчете о финансовых результатах</p>	<p>Наблюдается увеличение платежеспособности, рентабельности и финансовой устойчивости.</p> <p>Наблюдается снижение платежеспособности, рентабельности и финансовой устойчивости</p>

Приложение В

Таблица В 1 – Отчет о налоговых затратах и налоговых рисках
(для внутреннего применения)

Показатель	Отчетный период, тыс. руб.	Предшествующий период, тыс. руб.	Отклонение	
			абсолютное, тыс. руб.	относительное
1	2	3	4	5
I. Характеристика объекта				
Сумма всех косвенных налогов и сборов				
Сумма всех прямых налогов и сборов				
Сумма налога на прибыль				
Сумма налоговых затрат				
Средняя за период задолженность перед государством по налогам и сборам				
II. Справочная информация				
<i>1. Финансовые показатели</i>				
Выручка				
Себестоимость продаж				
Управленческие расходы				
Коммерческие расходы				
Общие расходы экономического субъекта				
Прибыль от основной деятельности организации				
Финансовый результат, сформированный до налогообложения				
Текущий налог на прибыль				
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)				
<i>2. Нефинансовые показатели</i>				
Среднегодовая величина стоимости активов экономического субъекта				
Среднегодовая численность сотрудников, чел.				
Среднемесячная выручка				
Денежные средства				
III. Аналитический раздел				
<i>1. Показатели налоговой нагрузки</i>				
Налоговая нагрузка на доходы организации				
Налоговая нагрузка на денежные ресурсы организации				

Окончание таблицы В 1

1	2	3	4	5
Налоговая нагрузка на собственный капитал организации				
Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения				
Налоговая нагрузка в расчете на одного работника				
Налоговая нагрузка на выручку				
Налоговая нагрузка на затраты организации				
Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения				
Налоговая нагрузка на чистую прибыль организации				
<i>2. Показатели налогового риска</i>				
Налоговая нагрузка по отрасли				
Доля вычетов по НДС от суммы начисленного с налоговой базы налога равна либо превышает 89 %				
Несоответствие темпов роста расходов по сравнению с темпом роста доходов				
Рентабельности продаж экономического субъекта				
Соотношение рентабельности продаж экономического субъекта и средней по отрасли				
Рентабельности активов экономического субъекта				
Соотношение рентабельности активов экономического субъекта и средней по отрасли				
<i>3. Показатели эффективности налогового планирования и внутреннего аудита</i>				
Коэффициент налогообложения до налоговой проверки				
Коэффициент налогообложения по результатам налоговой проверки				
Коэффициент налоговой экономии				
Коэффициент эффективности налогообложения				
Коэффициент эффективности налоговой проверки				
Коэффициент эффективности налогового аудита				

Приложение Г

Таблица Г 1 – План аудита формирования и реализации учетной политики в целях бухгалтерского учета и налогообложения

Этапы аудита	Содержание	Объект аудиторской проверки	Процедура
1. Оценка системы внутреннего контроля аудируемой организации	<ul style="list-style-type: none"> – определение контрольной среды (политика и методы управления, организационная структура предприятия, методы распределения функции управления, ответственности и контроля, кадровая политика и практика разделения обязанностей); – система учета – учетная политика и процедуры предприятия, касающиеся адекватности записей хозяйственных операций в соответствующих регистрах; – процедуры контроля – специальные проверки, выполняемые должностными лицами и работниками предприятия 	Бизнес-план. Стратегия компании. Отчет о стоимости компании. Отчет о рисках. Отчет о бизнес-перспективах	Опрос. Наблюдение. Инспектирование. Аналитические процедуры
2. Анализ всех разделов учетной политики в целях бухгалтерского учета	<ul style="list-style-type: none"> – оценка организационного раздела учетной политики в целях бухгалтерского учета; – оценка технического раздела учетной политики в целях бухгалтерского учета и налогообложения; – оценка методического раздела учетной политики в целях бухгалтерского учета и налогообложения 	Учетная политика в целях бухгалтерского учета организации и приложения к ней	Аналитические процедуры
3. Оценка всех разделов учет в целях налогообложения	<ul style="list-style-type: none"> – оценка организационного раздела учетной политики в целях налогового учета; – оценка технического раздела учетной политики в целях налогообложения; – оценка методического раздела учетной политики в целях налогообложения 	Учетная политика в целях налогового учета организации и приложения к ней	Аналитические процедуры
4. Разработка	Формирование эталонной учетной	Учетная	Аналитичес

--	--	--	--

Окончание таблицы Г 1

Этапы аудита	Содержание	Объект аудиторской проверки	Процедура
<p>5. Сопоставление всех закрепленных в учетной политике способов ведения бухгалтерского учета и налогообложения в соответствии с действующим законодательством РФ и учетной политикой – эталона</p>	<p>– соблюдение всех закрепленных в учетной политике способов ведения бухгалтерского учета и налогообложения в соответствии с действующим законодательством РФ; – производится сравнение реализуемой учетной политики в целях бухгалтерского учета и налогообложения в соответствии с учетной политикой – эталоном в этой области (бенчмаркинг)</p>	<p>Учетная политика в целях бухгалтерского учета организации и приложения к ней. Учетная политика в целях налогового учета организации и приложения к ней Законодательство РФ</p>	<p>Аналитические процедуры. Сравнение, анализ отклонений</p>
<p>6. Формирование мнения аудитора об учетной политике аудируемой организации</p>	<p>– анализ соблюдения способов и приемов учета, закрепленных в приказе (распоряжении) об учетной политике в целях бухгалтерского учета и налогообложения и других внутренних документах, т. е. единообразии всех внутренних регламентов аудируемой организации; – формирование мнения аудитора о влиянии применяемой учетной политики проверяемого экономического субъекта на показатели бухгалтерской отчетности и их достоверность</p>		<p>Аналитические процедуры</p>

Приложение Д

Таблица Д 1 – Типичные нарушения, влияющие на показатели отчета о финансовых результатах

Показатель	Выручка	Себестоимость продаж	Валовая прибыль (убыток)	Коммерческие расходы	Управленческие расходы	Прибыль (убыток) от продаж	Доходы от участия в других организациях	Проценты к получению	Проценты к уплате	Прочие доходы	Прочие расходы	Прибыль (убыток) до налогообложения	Текущий налог на прибыль	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	Изменение отложенных налоговых обязательств	Изменение отложенных налоговых активов	Прочее	Чистая прибыль (убыток)	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль	Совокупный финансовый результат	Справочно Базовая прибыль (убыток) на акцию	Разводненная прибыль (убыток) на
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
1. Неверное отражение данных учета по статьям отчета о финансовых результатах	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+		+	+	+	+		+	+	+			
2. Корректировка текущего налога на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02	+	+	+			+		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+		
3. Незаполненные графы «За аналогичный период предыдущего года»	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
4. Несоответствие «входящих» показателей отчета о финансовых результатах «исходящим» показателям отчета за предшествующий год	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
5. Искажение показателей																							

доходов и расходов	+	+		+	+		+	+	+	+	+		+	+	+	+		+	+	+	+		
--------------------	---	---	--	---	---	--	---	---	---	---	---	--	---	---	---	---	--	---	---	---	---	--	--

Окончание таблицы Д 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
6. Строка 2220 «Управленческие расходы» отчета о финансовых результатах не заполнена					+	+						+	+					+					
7. Расходы на рекламу, представительские и прочие расходы отражаются по строке 2210 «Коммерческие расходы»				+		+						+	+					+					
8. Отсутствие данных по строкам «Изменение отложенных налоговых активов», «Изменение отложенных налоговых обязательств»															+	+		+					
9. Искажение информации о размере выручки и прибыли организации с помощью следующих приемов:																							
- при отражении выручки без учета всех необходимых вычетов	+		+			+							+					+					
- использование агентских схем.	+	+	+	+	+		+						+					+					
- увеличение объема выручки путем расчетов с предприятиями за фиктивные поставки	+		+									+	+					+					
- представление в текущем периоде продаж, которые будут произведены в будущем периоде	+	+	+	+	+	+						+	+	+				+					
- применение продажи с условием	+	+		+	+							+	+					+					
- исполнение договоров с большим сроком исполнения.	+	+		+	+							+	+					+					
- продажа товара посредникам	+	+		+	+							+	+					+					

Приложение Ж

Таблица Ж 1 – Карта риска искажений в отчете о финансовых результатах

Строка отчета о финансовых результатах	Типичные ошибки методологического характера	Результат нарушения нормативно-правовых актов	Правило учета	Способы обнаружения ошибок	Наличие показателей			Вероятность появления риска
					Да	Нет	Нет ответа	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
С. 2110 «Выручка»	– сворачивание выручки от различных видов деятельности экономического субъекта	– данные в отчете необходимы для внешних пользователей и представлены неразвернуто	– экономический субъект, осуществляющий несколько видов деятельности, должен раскрыть все существенные для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности суммы доходов в отдельных строках формы (например, с. 2111, 2112, 2113)	– анализ оборотно-сальдовой ведомости по сч. 90 «Выручка» на предмет наличия выручки от различных видов деятельности	Да			Высокий
	– признание сумм доходов по хозяйственным операциям, которые реально не существовали. Например, не осуществлялась продажа с дальнейшим возвратом реализованного товара или списанием дебиторской задолженности контрагента	– завышение суммы выручки по с.2110 «Выручка»	– по этой строке отражается сумма выручки от обычных видов деятельности экономического субъекта	– анализ оборотно-сальдовой ведомости по сч. 90 «Выручка» на наличие выручки от разных видов финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта – анализ сч. 62 на наличие возврата товара	Да			
	– неправильное распределение доходов между разными видами финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. В случае неправильной классификации доходов происходит их увеличение по строке «от обычной деятельности» и уменьшение	– искажение суммы по с. 2110 «Выручка»	– экономический субъект, осуществляющий несколько видов деятельности, должен расшифровывать все значимые для пользователей отчетности суммы полученных доходов в отдельных строках отчета (например, в с.2111, 2112, 2113)	– изучение оборотно-сальдовой ведомости по сч. 90 «Выручка» на наличие выручки от разных видов финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта		Нет		

	по прочим видам							
--	-----------------	--	--	--	--	--	--	--

Продолжение таблицы Ж 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
С. 2210 «Коммерческие расходы»	– неправильно отражаются суммы управленческих расходов экономических субъектов по с. 2220 «Управленческие расходы»	– формирование неправильного представления о составе и структуре издержек экономического субъекта	– все затраты коммерческой организации, относящиеся к проданным товарам, следует отражать по с. 2210 «Коммерческие расходы»	– сопоставить с суммами по сч. 26 «Общехозяйственные расходы», а при отсутствии необходимых сведений на сч. 26 разделить расходы по обычным видам финансово-хозяйственной деятельности, учитывая их экономический смысл		Нет		Средний
	– завышение сумм расходов на отпускных, которые относятся к следующим отчетным периодам	– незаконное завышение суммы по с. 2210 «Коммерческие расходы»	– затраты, которые осуществил экономический субъект в отчетном периоде, но которые должны относиться к следующим периодам, представлены в балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов. Они должны быть списаны в устанавливаемом экономическим субъектом порядке (пропорционально базе распределения) в течение периода, к которому они принадлежат.	– анализ структуры с. 2210 «Коммерческие расходы» на существование данных расходов	Да			
	– необоснованно отражены в сумме расходов по обычным видам деятельности, расходы или доходы прошлых лет, выявленные в отчетном году	– необоснованное завышение суммы по с. 2210 «Коммерческие расходы»	– установленные в отчетном году суммы прибыли или убытка, но относящиеся к фактам хозяйственной жизни прошлых лет, включены в финансовый результат экономического субъекта отчетного года. Таким образом, признанная в отчетном году сумма прибыли или убытка прошлых лет должна быть	– анализ структуры с. 2210 «Коммерческие расходы» на существование данных расходов			Да	

			отражена в составе прочих доходов, расходов хозяйствующего субъекта					
--	--	--	---	--	--	--	--	--

Продолжение таблицы Ж 1

1	2	3	4		6	7	8	9
С. 2220 «Управленческие расходы»	– заполняют с. 2220 «Управленческие расходы», в случае применения метода списания общепроизводственных, общехозяйственных расходов на сч. 20 «Основное производство», с последующим отнесением фактической себестоимости реализованной продукции в дебет сч. 90 «Продажи»	– необоснованное уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль	– расходы на управление уже отнесены в себестоимость проданной продукции, которая указывается по с. 2120 «Себестоимость продаж» экономического субъекта	– анализ структуры сч. 26 «Общехозяйственные расходы» (определить способ списания общехозяйственных расходов). Сравнить оборотно-сальдовую ведомость по сч. 90 субсч. «Управленческие расходы» со с. 2220 «Управленческие расходы» экономического субъекта		Нет		
	– неверная классификация сумм расходов и списание на сч. 26 «Общехозяйственные расходы» налоговых платежей (транспортный налог, земельный налог).	– формирование искаженной структуры издержек экономического субъекта	– данные расходы не относятся к управленческим расходам в связи с этим относит их на счет 26 нельзя. Их необходимо либо относить на себестоимость, либо на прочие расходы хозяйствующего субъекта	– произвести сопоставление с данными, отраженными по счету 44. В случае отсутствия счета 44 разделить расходы на расходы, по обычным видам деятельности, учитывая их экономический смысл		Нет		
	– списание представительских расходов, расходов на рекламу, дилерских услуг	– формирование необоснованного представления о составе и структуре издержек экономического субъекта	– отражать данный вид затрат следует по стр. 2210 «Коммерческие расходы» не без учета особенностей вида деятельности	– произвести сопоставление с суммой, указанной по счету 44 «Расходы на продажу». В случае отсутствия счета 44 разделить расходы по обычным видам деятельности, учитывая их экономический смысл		Нет		
С.2320 «Проценты к получению»	– суммы процентов к получению отражаются в момент их поступления на расчетный счет заемщика	– необоснованное уменьшение суммы налогооблагаемой базы по налогу на прибыль	– в случае получения экономическим субъектом дохода по финансовым вложениям в виде процентов следует начислять за каждый прошедший отчетный период согласно условиям договора	– изучение в разрезе контрагентов оборотно-сальдовой ведомости по сч. 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Проценты к получению»; - детальное изучение счетов, учитывающих выданные займы в разрезе контрагентов	Да			

Продолжение таблицы Ж 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
С. 2330 «Проценты к уплате»	– суммы процентов к получению отражаются в момент их поступления на расчетный счет заимодавца	– необоснованное уменьшение суммы налогооблагаемой базы по налогу на прибыль	– в случае предоставления экономическому субъекту кредитов или займов необходимо начислять проценты ежемесячно пока организация пользуется предоставленными заемными средствами независимо от фактического поступления денежных средств	– изучение в разрезе контрагентов оборотно-сальдовой ведомости по сч. 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Проценты к получению»; – детальное изучение счетов, учитывающих выданные займы в разрезе контрагентов; – изучение структуры и содержания с. 2320 «Проценты к получению»	Да			
С. 2340 «Прочие доходы»	– не отражены в составе прочих доходов суммы просроченной кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности	– занижение суммы отраженной по с. 2340 «Прочие доходы»	– суммы долгов, которые нереальны к взысканию, можно отражать по данным инвентаризации, наличия письменного обоснования и распоряжения (приказа) руководителя хозяйствующего субъекта	– детальное изучение сч. 60 76 на предмет наличия сумм задолженности, по которым истек исковой давности				
С. 2350 «Прочие расходы»	– не отражены в составе прочих расходов суммы просроченной дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности; – отражение доначисленного налога на прибыль в связи с внесением корректировки по установленным ошибкам, выявленным за предшествующий налоговый период	– необоснованное занижение суммы по с. 2350 «Прочие расходы»; – искажение суммы по с.2300; – сближение налогового и бухгалтерского учета	– сумма долга, который нереален ко взысканию, необходимо отражать по данным инвентаризации, в соответствии с приказом руководителя экономического субъекта; – расходы признаются в отчете о финансовых результатах независимо от сроков принятия их для целей налогообложения. – доначисление налога на прибыль в связи с внесением корректировки по установленным ошибкам, выявленным за предшествующий налоговый период, отражается по отдельной статье отчета о финансовых результатах	– изучение в разрезе контрагентов оборотно-сальдовой ведомости по сч. 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Проценты к получению»; – сопоставление оборотно-сальдовой ведомости по сч. 91 со с.2350; – изучение сч. 91 на предмет наличия начисления налога на прибыль		Нет		

Окончание таблицы Ж 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
С. 2421 «Постоянные налоговые обязательства (активы)», с. 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств» и с. 2450 «Изменение отложенных налоговых активов»	– не отражены данные по указанным строкам	– искажение сумм по с. 2421, с. 2430 и с. 2450	– вероятно не использовалось ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» или в оборотно-сальдовой ведомости отсутствуют счета 09 и 77.	– изучение оборотно-сальдовой ведомости по сч. 09 и сч. 77		Нет		
С. 2421 «Постоянные налоговые обязательства (активы)»	– не отражены данные по указанной строке	– нарушение требований ПБУ	– по с. 2421 следует отражать сумму начисленных постоянных налоговых активов и обязательств, которая представляется свернуто.	– установить вероятность совпадения налогового и бухгалтерского учета				
С. 2410 «Текущий налог на прибыль»	– неправильно определен текущий налог на прибыль.	– нарушены положения ПБУ 18/02	– экономические субъекты, которые используют ПБУ 18/02, определяют сумму налога на прибыль по формуле: сумма налога на прибыль (сумма налогового убытка) + условный расход (-доход) + ПНО – ПНА + ОНА - ОНО	– изучение порядка расчета налога на прибыль; – сопоставление расчет с суммой по с. 2410		Нет		
	– отражение, кроме суммы непосредственно налога на прибыль, суммы штрафов, ЕНВ и др.	– нарушены положения ПБУ 18/02	– отражение указанных сумм по отдельной строке (после показателя текущего налога на прибыль).	– изучение порядка расчета налога на прибыль – сверка с суммой с. 2410		Нет		
	– отражение непосредственно кроме суммы налога на прибыль сумм доплаты налога на прибыль	– нарушены положения ПБУ 18/02	– отражается обособленно в отчете о финансовых результатах сумма доплаты налога на прибыль	– изучение порядка расчета налога на прибыль – сверка с суммой с. 2410				
Графа «За аналогичный период предыдущего года»	– корректировка графы без раскрытия данных о произведенных ранее изменениях в пояснениях к бухгалтерской отчетности	– нарушены положения ПБУ 4/99	– если суммы, отраженные за период, предшествующий отчетному, не согласованы с данными за отчетный период, то первый показатель следует корректировать с учетом норм ПБУ	– изучение отчета о финансовых результатах за предыдущие периоды				
	– не заполняется	– отсутствие возможности анализа	– по каждой сумме бухгалтерской отчетности следует представлять данные за отчетный и	– установить момент начала деятельности экономического субъекта		Нет		

		финансово-экономического положения организации	предшествующий период	отчетному					
--	--	--	-----------------------	-----------	--	--	--	--	--

Приложение И

Таблица И 1 – Рабочий документ (РД.5) «Порядок проверки соотношения показателей по налогу на добавленную стоимость»

Показатель	Соотношение по декларации	Показатель	Выводы аудитора при нарушении соотношения
Сумма НДС, уплаченная налоговым агентом и подлежащая вычету (с. 210 гр. 5 разд. 3)	<=	Сумма налога к уплате по данным налогового агента за прошлый или прошлые налоговые периоды (с. 060 разд.2)	Необоснованный вычет НДС налоговым агентом. Если по строке 050 разд. 1 заявлена сумма налога к возмещению, необходимо проверить книги продаж и покупок, платежи, первичные документы
Суммы, формирующие налоговую базу (с. 010 + 020 + 030 + 040 + 050 + 060 + 070 + 080 + 090 + 120 гр. 3 разд. 3)	Равно	Общая величина налоговой базы (с. 120 гр. 3 разд.3)	Если левая часть равенства больше правой, то занижена налоговая база по НДС. Если наоборот – арифметическая ошибка
Суммы, формирующие величину налога (с. 010 + 020 + 030 + 040 + 050 + 060 + 070 + 080 + 090 + 120 гр. 5 разд. 3)	Равно	Общая сумма налога (стр. 120 гр. 5 разд. 3)	Если левая часть равенства больше правой - занижена сумма НДС. Если наоборот – арифметическая ошибка
Сумма налога, подлежащая вычету (с. 220 гр. 5 разд.3)	>=	Расчет суммы к вычету (с. 130 + 150 + 160 + 170 + 200 + 210 гр. 5 разд. 3)	Если левая часть равенства больше правой, то необоснованное применение налоговых вычетов. Если наоборот – арифметическая ошибка
Сумма налога к уплате (с. 230 гр. 5 разд. 3)	Равно	Исчисленная сумма НДС (с. 120 гр. 5 разд. 3) - налог к возмещению (с. 220 гр. 5 разд. 3)	Соотношение выполняется в случае, если исчисленная сумма налога больше налога к возмещению. В противном случае это свидетельствует об арифметической ошибке
Сумма налога к уменьшению (с. 240 гр. 5 разд. 3)	Равно	Исчисленная сумма НДС (с. 120 гр. 5 разд. 3) - налог к возмещению (с. 220 гр. 5 разд. 3)	Соотношение выполняется в случае, если исчисленная сумма налога меньше налога к возмещению. В противном случае это подтверждает арифметическую ошибку
Сумма НДС, исчисленная с сумм предоплаты и подлежащая вычету (с. 200 гр. 5 разд. 3)	<=	Сумма налога с выручки (стр. 010 + 020 + 030 + 040 гр. 5 разд. 3)	Либо занижена налоговая база, либо не обоснованы налоговые вычеты
Сумма НДС, подлежащая восстановлению (с. 090 гр. 5 разд. 3)	>=	Сумма налога, восстановленная за календарный год (сумма по с. 020 гр. 11 приложения к декларации). Данное соотношение проверяется в декларации за декабрь либо IV квартал	Занижение суммы налога, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет

Приложение К

Таблица К 1 – Сопоставимость данных налоговой декларации с данными бухгалтерского учета и книги продаж (форма РД.6)

Налоговый (отчетный) период	Данные налоговой декларации			Данные книги продаж	Отклонения	Причины отклонений	Кредит 68/НДС	Отклоне ния	Причины отклонений
	Показатели								
	с.350	с.480	Итого						
1	2	3	4 =(2+3)	5	6 =(4-5)	7	8	9 =(4-8)	10

Таблица К 2 – Сопоставимость данных налоговой декларации в части сумм, исчисленных с оборотов по реализации, с данными бухгалтерского учета (форма РД.7)

Отчетный период	Сумма НДС по декларации с.010-040	Данные бухгалтерского учета				Отклонения	Причины отклонений
		Д 90/3-К 68	Д 76-К 68	Д 91/3-К 68	Итого		
1	2	3	4	5	6=3+4+5	7=2-6	

Таблица К 3 – Сопоставимость данных налоговой декларации в части сумм НДС, начисленного при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, с данными бухгалтерского учета (форма РД.8)

Налоговый (отчетный) период	Сумма НДС по декларации с. 240	Д 19-К 68 по данным учета	Отклонения	Причины отклонений
1	2	3	4 = (2-3)	5

Таблица К 4 – Сопоставимость данных налоговой декларации в части сумм НДС, начисленного при передаче товаров (работ, услуг) для собственных нужд, с данными бухгалтерского учета (форма РД.9)

Отчетный период	Сумма НДС по декларации с. 220-230	Д 29, 84-К 68 по данным учета	Отклонения	Причины отклонений
1	2	3	4 = (2-3)	5

Приложение Л

Таблица Л 1 – Сопоставимость данных налоговой декларации в части сумм налога на добавленную стоимость, исчисленного с сумм авансовых платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг), с данными бухгалтерского учета (форма РД.10)

Отчетный период	Сумма НДС по декларации с. 270–280	Сумма НДС По декларации с. 550–560	Итого по декларации	Д62/авансы К68/НДС	Отклонения	Причины отклонений
1	2	3	4 = (2+3)	5	6 = (4–5)	

Таблица Л 2 – Бухгалтерские проводки по отражению в учете хозяйственных операций, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость (форма РД.11)

Факт хозяйственной жизни	Стандартные бухгалтерские проводки		Используемые на предприятии		Примечания (Влияние на налоговые обязательства)
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6

Таблица Л 3 – Проверка ведения журнала выставленных счетов-фактур и книги продаж, своевременности выставления и правильности оформления счетов-фактур (форма РД.12)

Налоговый (отчетный) период	Проверяемый вопрос	Соответствует законодательству	Не соответствует законодательству	Примечания
		–	–	
		–	–	

Приложение М

Таблица М 1 – Проверка порядка определения налоговой базы по данным бухгалтерского учета (форма РД.13)

Отчетный период	Выручка от реализации (Кредит счета 90/1)				Сумма НДС	Данные учета Д 90/3–К 68 (76)	Расхождения
	по ст. 18 %	по ст. 10 %	по ст. 0 %	необлагаемая			
1	2	3	4	5	6 = 2 «х» 18/118 + 3 «х» 10/110	7	8 = 6–7

Таблица М 2 – Проверка порядка определения налоговой базы по данным бухгалтерского учета (форма РД.14)

Отчетный период	Прочие доходы (Кредит счета 91/1)				Сумма НДС	Данные учета Д 91/3–К68 (76)	Расхождения
	по ст. 18 %	по ст. 10 %	по ст. 0 %	необлагаемые			
1	2	3	4	5	6 = 2 «х» 18/118 + 3 «х» 10/110	7	8 = 6–7

Таблица М 3 – Проверка порядка определения налоговой базы по данным бухгалтерского учета (форма РД.15)

Отчетный период	Авансы полученные (Д 50, 51, 52–К 62/авансы)				Сумма НДС	Данные учета Д62–К68	Расхождения
	по ст. 18 %	по ст. 10 %	по ст. 0 %	необлагаемые			
1	2	3	4	5	6 = 2 «х» 18/118 + 3 «х» 10/110	7	8 = 6–7

Таблица М 4 – Проверка порядка определения налоговой базы по данным бухгалтерского учета (форма РД.16)

Отчетный период	Оплаченная выручка (Кредит 62/покупатели)				Сумма НДС	Данные учета Д 76/НДС–К 68	Расхождения
	по ст. 18 %	по ст. 10 %	по ст. 0 %	необлагаемая			
1	2	3	4	5	6 = 2 «х» 18/118 + 3 «х» 10/110	7	8 = 6–7

Приложение Н

Таблица Н 1 – Проверка порядка определения налоговой базы (форма РД.17)

Факт хозяйственной жизни	Первичные документы				Отражение реализации в учете				Момент определения налоговой базы	Примечания
	Дата	№	Наименование	Сумма, руб.	В бухгалтерском		В налоговом			
					Дата	Сумма, руб.	период	Сумма, руб.		
По данным организации										
По данным проверки										
Расхождения										

Таблица Н 2 – Проверка фактов хозяйственной жизни по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственного потребления (форма РД.18)

Налоговый (отчетный) период	Операции, являющиеся объектом налогообложения	Момент включения в налоговую базу		Сумма			Первичный документ				Примечание	
		по данным организации	по данным проверки	по данным организации	по данным проверки	Расхождения	Дата	№	Наименование	Сумма, руб.		

Приложение II

Таблица II 1 – Проверка включения в налоговую базу сумм авансовых платежей и правильности отражения вычета с сумм авансов
(форма РД.19)

Покупатель	Сумма поступившего аванса Д 51 К 62		Сумма НДС, исчисленная с аванса Д 62 К 68		Книга продаж		Возврат аванса		Отгрузка продукции, выполнение работ, оказание услуг			Сумма налога, исчисленная с аванса, подлежащая зачету		Книга продаж (книга покупок) счет-фактура	
	Первичный документ				Счет-фактура										
	Номер, дата	Сумма, руб.	Период	Сумма, руб.	Номер и дата	Сумма, руб.	Период	Сумма, руб.	Номер дата	Название	Сумма, руб.	Период	Сумма, руб.	Период	Сумма, руб.
По данным организации															
По результатам проверки															
Отклонение															
По данным организации															
По результатам проверки															
Отклонение															

Таблица П 2 – Проверка сопоставимости данных налогового и бухгалтерского учета в части зачета налога на добавленную стоимость
(форма РД.20)

Налоговый период	Оборот по Д 19	Обороты по К 60, 76	Журнал учета полученных счетов-фактур		Контроль Гр.2 = гр.4 (отклонение)	Контроль гр.3 = гр.5 (отклонение)	Примечание
			Сумма налога	Всего покупок включая НДС			
1	2	3	4	5	6	7	8

Приложение Р

Таблица Р 1 – Проверка правильности и своевременности заполнения налоговых регистров (форма РД.21)

Вопрос	Соответствует законодательст ву	Не соответствует законодател ьству	Примечание
1	2	3	4
Ведется ли журнал учета полученных счетов-фактур			
Учет счетов-фактур ведется по мере их поступления от продавцов			
Осуществляет ли налогоплательщик предпринимательскую деятельность в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии либо агентских договоров			
Регистрирует ли в журнале учета полученных счетов-фактур: – счета-фактуры, полученные от продавцов по приобретенным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) для выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления; – при ввозе товаров на таможенную территорию РФ грузовые таможенные декларации или их копии, заверенные в установленном порядке, и платежные документы;			
Прошнурован и пронумерован ли журнал учета полученных счетов-фактур			
Счета-фактуры регистрируются в книге покупок в проверяемом периоде в хронологическом порядке по мере оплаты и оприходования приобретаемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг)			
Регистрация счета-фактуры производится на каждую сумму, перечисленную продавцу в порядке частичной оплаты с указанием реквизитов счета-фактуры и пометкой каждой суммы «частичная оплата»			

Окончание таблицы Р 1

1	2	3	4
Регистрируются в книге покупок счета-фактуры с одинаковыми реквизитами (если да, то в примечании указать причину)			
При ввозе товаров на таможенную территорию РФ в книге покупок регистрируются таможенные декларации и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату НДС таможенному органу Регистрируются ими в книге покупок при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) в счет полученных авансов			
В книге покупок не зарегистрированы счета-фактуры: – полученные при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), включая основные средства и нематериальные активы не зарегистрированы; – полученные участником биржи (брокером) при осуществлении операций купли-продажи иностранной валюты, ценных бумаг; – полученные комиссионером (поверенным) от комитента (доверителя) по переданным для реализации товарам; – не соответствующие установленным нормам их заполнения			
Книга покупок прошнурована, пронумерована и скреплена печатью			
Контроль за правильностью ведения книги покупок осуществляется руководителем предприятия			

Приложение С

Таблица С 1 – Проверка налога на добавленную стоимость, заявленного к вычету по материальным ценностям (форма РД.22)

Наименование материальной ценности	Счет-фактура			Дата постановки на учет	Первичный документ		Д 19 К 60, 76		Суммы налога, заявленные к вычету Д 68 Кт 19		Источник информации
	Номер дата	Поставщик	Сумма, руб.		Номер, дата	Наименование	Налоговый период	Сумма, руб.	Налоговый период	Сумма, руб.	
											По данным организации
											По данным проверки
											Отклонение

Таблица С 2 – Проверка налога на добавленную стоимость, заявленного к вычету по основным средствам (форма РД.23)

Наименование основного средства	Счет-фактура			Дата постановки на учет	Первичный документ		Д 19 К 60,76		Суммы налога, заявленные к вычету Д 68 К 19		Источник информации
	Номер дата	Поставщик	Сумма, руб.		Номер, дата	Наименование	Налоговый период	Сумма, руб.	Налоговый период	Сумма, руб.	
											По данным организации
											По данным проверки
											Отклонение

Таблица С 3 – Проверка налога на добавленную стоимость, заявленного к вычету по нематериальным активам (форма РД.24)

Наименование нематериального актива	Счет-фактура			Дата постановки на учет	Первичный документ		Д 19 К 60, 76		Суммы налога, заявленные к вычету Д 68 К 19		Источник информации
	Номер дата	Поставщик	Сумма, руб.		Номер, дата	Наименование	Налоговый период	Сумма, руб.	Налоговый период	Сумма, руб.	
											По данным организации
											По данным проверки
											Отклонение

Таблица С 4 – Проверка налога на добавленную стоимость, заявленного к вычету по работам, услугам (форма РД.25)

Наименование работ, услуг	Счет-фактура			Дата постановки на учет	Первичный документ		Д 19 К 60, 76		Суммы налога, заявленные к вычету Д 68 К 19		Источник информации
	Номер дата	Поставщик	Сумма, руб.		Номер, дата	Наименование	Налоговый период	Сумма, руб.	Налоговый период	Сумма, руб.	
											По данным организации
											По данным проверки
											Отклонение

Приложение Т

Таблица Т 1 – Порядок определения налоговой базы налоговыми агентами (форма РД.26)

Проверяемые вопросы	Требования нормативных документов
Обязанность налогового агента по исчислению и уплате в бюджет сумм НДС, удержанных у налогоплательщика	Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, и иные обязанности, установленные настоящей главой (п.2 ст.161 НК РФ); Налоговые агенты уплачивают сумму НДС в бюджет по месту своего нахождения не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п.1,3 ст.174 НК РФ)
Налоговая ставка	Сумма налога определяется расчетным путем по ставке 18/118 или 10/110 (п.4 ст.164 НК РФ). В том случае если в договоре, заключенном между организацией и органами государственного и муниципального имущества, размер арендной платы определяется без учета налога на добавленную стоимость, то налог следует исчислять с указанной суммы по ставке 18 %. В случае если иностранные организации, реализующие на территории РФ товары (работ, услуги) в стоимости этих товаров (работ, услуг), не учитывают суммы НДС, то для исчисления суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, следует применять ставку налога на добавленную стоимость в размере 18 % к стоимости таких товаров (работ, услуг) без учета налога. В этом случае исчисленный налог на добавленную стоимость уплачивается в бюджет не за счет средств, подлежащих перечислению иностранным организациям, а за счет других источников
Особенности определения налоговой базы: – при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ у иностранных юридических лиц; – при аренде государственного имущества; – при реализации конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных вещей	Налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога. Налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (п.1 ст.161 НК РФ). Налоговый агент осуществляет пересчет налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) за иностранную валюту в рубли по курсу ЦБ РФ на дату фактического осуществления расходов (в том числе, если эти расходы являются авансовыми или иными платежами), вне зависимости от принятой учетной политики для целей налогообложения. Налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества

Приложение У

Таблица У 1 – Направления и процедуры аудита налога на прибыль

Направление проверки	Процедура
1	2
Анализ положений учетной политики для целей налогообложения	Аудитору необходимо проверить, соответствуют ли применяемые организацией методы учета, установленные в ее учетной политике (метод амортизации по основным средствам, порядок использования амортизационной премии, списание материально-производственных запасов, приобретение товаров, применение пониженных норм амортизации, порядок формирования резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию), положениям 23 ст. 313 НК РФ
Метод определения доходов и расходов	Аудитор должен установить метод определения доходов или расходов, то есть установить, какой метод применяет компания – кассовый или метод начисления. В случае, если у компании в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость не превысила 1 млн руб. за каждый квартал, то компания может применять кассовый метод (на основании ст. 273 НК РФ). В противном случае компания применяет метод начисления. Большинство компаний применяет метод начисления
Проверка определения доходов по видам выручки	Доходы для целей налогообложения определяются на основании первичных документов, а также других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы. Это означает, что аудитор должен не только проверить существование актов выполненных работ и товарно-транспортных накладных, но и внимательно изучить условия заключенных договоров и оценить правильность даты возникновения дохода независимо от того, были выставлены организацией акты или накладные
– от оказания услуг (выполнения работ), от реализации приобретенных товаров; – от реализации амортизируемого имущества; – от реализации имущественных прав; – от реализации прав требований; – от реализации товаров, работ, услуг обслуживающими производствами и хозяйствами	Аудитор должен проверить первичные документы, сверить их отражение в регистрах бухгалтерского и налогового учета, применить аналитические процедуры.

Продолжение таблицы У 1	
1	2
Проверка определения внереализационных доходов	Изучение структуры внереализационных доходов
– доходов от сдачи имущества в аренду	Проверка порядка признания дохода от сдачи в аренду (в соответствии с условиями заключенных договоров), наличия актов передачи в аренду, порядка определения размера арендной платы
– штрафов, пеней, признанных должником по хозяйственным договорам	Проверка решения суда, вступившего в силу
– процентного дохода	Проверка того, что 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 установлены ст. 290 НК РФ), отражены в полном размере в составе внереализационных доходов на основании заключенных организацией договоров
– доходов в виде сумм по восстановленным резервам	Изучение правильности включения доходов по восстановительным резервам. Если налогоплательщик в соответствии со своей учетной политикой для целей налогообложения формирует резерв по сомнительным долгам и при этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, то разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде
– доходов от безвозмездно полученного имущества и имущественных прав	Рассмотрение операций по безвозмездному получению имущества (результатов работ, услуг). Аудитор должен убедиться в том, что оценка стоимости этого имущества (работ, услуг) осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ (но не ниже исчисляемой в соответствии с главой 25 НК РФ остаточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам)). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком – получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки
– доходов от списания кредиторской задолженности	Проверка доходов от списания кредиторской задолженности. Истечение срока исковой давности по кредиторской задолженности или другие основания, которые делают невозможным взыскание задолженности, являются основными показателями, определяющими момент возникновения доходов
– прочих доходов	Изучение документов, подтверждающих распределение дохода от участия в совместной деятельности

Продолжение таблицы X 1	
1	2
Проверка определения расходов	Рассмотрение правильности обоснования расходов. 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)
– материальных расходов	Проверка материальных расходов включает в том числе изучение следующих новых положений. В 2006 г. изменен порядок признания расходов на выдачу спецодежды и форменной одежды (подп. 3 п. 1 ст. 254, п. 5 ст. 255 НК РФ). 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)
– расходов на оплату труда	Изучение расходов на оплату труда. Это подразумевает следование ст. 255 НК РФ. При этом аудитор должен получить копии трудовых/коллективных договоров, а также внутренних документов, регулирующих порядок оплаты труда. Получить разбивку вознаграждений, выплаченных работникам компании за проверяемый период, по видам выплат и суммам, которые были приняты к вычету для целей налога на прибыль. Удостовериться в том, что все принимаемые к вычету виды расходов предусмотрены трудовым договором (включая различного рода премии и материальную помощь). При этом, если принимаемые к вычету виды расходов на оплату труда не предусмотрены трудовым договором, но при этом указаны в коллективном договоре (или ином документе, регулирующем оплату труда), необходимо убедиться в том, что в трудовом договоре имеется соответствующая ссылка на коллективный договор или иной документ
– амортизационных отчислений	Рассмотрение амортизационных отчислений предполагает прежде всего тестирование налоговой амортизации. Для этого необходимо запросить у клиента налоговый регистр и выборочно проверить классификацию основных средств, поступивших в отчетном периоде. Необходимо убедиться, что срок полезного использования тестируемых активов соответствует амортизационной группе. Следует убедиться, что по основным средствам, срок полезного использования которых истек на начало проверяемого периода, амортизация в налоговом учете в течение

	проверяемого периода не начислялась. Далее необходимо протестировать правильность начисления амортизации
Продолжение таблицы X 1	
1	2
– сумм налогов и сборов, начисленных в установленном порядке	Проверка документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
– убытков от реализации и выбытия амортизируемого имущества	Изучение документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
– расходов, связанных с приобретением и реализацией ценных бумаг	Проверка документов, связанных с приобретением и реализацией имущественных прав (долей, паев)
– расходов на ремонт	Проверка документов, подтверждающих выполнение ремонтных работ (акты, сметы, договоры), бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
– расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР)	Изучение фактически и документально подтвержденных расходов организации на НИОКР (проверка договоров, актов выполненных работ). Кроме того, установлена возможность признавать расходы на безрезультатные НИОКР в полном объеме
– расходов на обязательное и добровольное страхование работников и имущества	Аудитор должен проанализировать типовые договоры добровольного страхования сотрудников (включая добровольное пенсионное страхование сотрудников) и убедиться, что такие договоры удовлетворяют критериям, предусмотренным п. 16 ст. 255 НК РФ. Для этого следует получить копии договоров. Необходимо сделать вывод о правомерности вычета расходов на оплату труда и о наличии / отсутствии налоговых рисков. В случае наличия рисков требуется оценить обратный эффект «невывчитаемых» расходов для целей единого социального налога. Далее аудитор удостоверяется в том, что сумма расходов на отпуска, принятая компанией за отчетный год, соответствует сумме отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам, сделанных в отчетном году. Далее необходимо сделать вывод о наличии или отсутствии налоговых рисков
– расходов на консультационные и информационные услуги	Проверка того, не являются ли договоры фиктивными, а именно – относится ли контрагент организации к недобросовестным налогоплательщикам (состоит ли компания на учете в налоговой инспекции, не возбуждено ли против руководителя компании уголовное дело). Далее нужно детально изучить первичные документы: договор, акты выполненных работ, счета-фактуры. В договоре должны быть подробно указаны цели и задачи такого рода услуг; они должны соответствовать роду деятельности организации. В договорах должно быть также указано, какие отчеты (справки) представляются организации по окончании работ. Необходимо проверить наличие у организации таких материалов

Окончание таблицы X 1	
1	2
– представительских расходов	Проверка документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур. Часто в такую группу расходов включаются личные расходы руководителей компании (посещение ресторанов), а также посещение театров и иных развлекательных мероприятий. Данная категория расходов должна быть исключена из налоговой базы по налогу на прибыль
– расходов на рекламу	Рассмотрение документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
– командировочных расходов	Изучение документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
– лизинговых платежей	Аудитор должен определить, осуществляет ли компания лизинговые операции. Если производит, то необходимо получить информацию по наиболее крупным договорам лизинга за рассматриваемый период (по сумме договора) в разрезе объектов лизинга. По договорам, где учет ведется у лизингодателя, необходимо сверить на выборочной основе признание расходов в налоговом учете в виде лизинговых платежей с графиком платежей, установленным договором (по договорам, информация по которым была запрошена у компании). Убедиться, что лизинговые платежи в налоговом учете начисляются в соответствии с графиком, а не в момент фактической выплаты. По оборудованию, полученному в лизинг в проверяемом периоде, проанализировать условия контракта на предмет того, установлена ли условиями договора выкупная стоимость оборудования, по которой оно перейдет в собственность лизингополучателя по окончании срока лизинга
Проверка определения внереализационных расходов	Рассмотрение документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур. В состав внереализационных расходов добавлен расход в виде премии (скидки), выплаченной покупателю за выполнение определенных условий договора
– на формирование всех видов резервов	Проверка условий заключенных договоров при проверке резервов, в частности на создание резерва по дебиторской задолженности
– по списанной дебиторской задолженности	Изучение документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
– прочих расходов по существенным суммам	Проверка документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
Проверка правильности переноса убытков прошлых лет	Следует оценить правильность процедуры расчета убытков, понесенных в предыдущие периоды, и сделать вывод о наличии или отсутствии налоговых рисков
Проверка правильности определения доходов и расходов, не учитывае-	Изучение документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур в отношении их соответствия нормам ст. 270 НК РФ

мых при определении налоговой базы	
---------------------------------------	--

Оглавление

Предисловие	3
1 Теоретические основы налогового аудита	4
2 Организация налогового аудита и аудиторские процедуры	27
3 Обобщение результатов налогового аудита	50
4 Аудит налога на прибыль	75
5 Аудит налога на добавленную стоимость	94
6 Аудит налога на доходы физических лиц	117
7 Аудит региональных и местных налогов	125
8 Аудит организаций, находящихся на специальных налоговых режимах	146
Заключение	166
Список литературы	166
Приложения	173

Учебное издание

**Петух Алексей Владимирович
Сафонова Маргарита Фридриховна,
Калинина Ирина Николаевна и др.**

НАЛОГОВЫЙ АУДИТ (ПРОДВИНУТЫЙ УРОВЕНЬ)

Учебник

Редактор – Е. А. Хвостова

Подписано в печать «__» 12 2018 г. Формат 60 x 84^{1/16}

Усл. п.л. – 12,1. Уч.-изд. – 9,4.

Тираж – 100 экз. Заказ №

Редакционный отдел и типография
Кубанского государственного аграрного университета
350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13