

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Оренбургский государственный университет»

Т. А. Терентьева, Д. В. Сизов

АУДИТ НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Учебное пособие

Рекомендовано ученым советом федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Оренбургский государственный университет» для обучающихся по образовательной программе высшего образования по направлению подготовки 38.03.01 Экономика

Оренбург
2019

УДК 657.6:336.221(075.8)
ББК 65.052.8я73-1+65.261.41-28я73-1
Т 35

Рецензент – доцент, кандидат экономических наук Н. А. Тычинина

Терентьева, Т. А.
Т 35 Аудит налоговой отчетности коммерческих организаций
[Электронный ресурс]: учебное пособие / Т. А. Терентьева, Д. В. Сизов;
Оренбургский гос. ун-т. – Оренбург : ОГУ, 2019. – 243 с.
ISBN 978-5-7410-2311-2

В учебном пособии рассмотрены теоретические вопросы аудита налоговой отчетности и ее практические моменты. Передложены перечень контрольных вопросов и заданий по темам дисциплины для самостоятельной работы студентов.

Учебное пособие предназначено для студентов по направлению подготовки 38.03.01 Экономика, профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также может использоваться магистрантами и преподавателями экономических вузов.

УДК 657.6:336.221(075.8)
ББК 65.052.8я73-1+65.261.41-28я73-1

ISBN 978-5-7410-2311-2

© Терентьева Т.А.,
Сизов Д.В., 2019
© ОГУ, 2019

Содержание

Введение.....	8
1 Основы аудита налоговой отчетности.....	11
1.1 Цели, задачи и принципы аудита налоговой отчетности.....	11
1.1.1 Цели и задачи аудита налоговой отчетности. Место аудита налоговой отчетности в системе аудиторской деятельности.....	11
1.1.2 Субъекты аудита налогообложения и основные принципы его проведения	17
1.1.3 Сопутствующие аудиту услуги и прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги	22
1.1.4 Направления проверки правильности исчисления налогооблагаемых показателей.....	29
1.1.5 Права и обязанности субъектов при аудите налоговой отчетности.....	31
1.1.6 Состав налоговой отчетности. Объекты проверки	41
Контрольные вопросы.....	48
Тесты	49
1.2 Планирование аудиторской проверки налоговой отчетности.....	51
1.2.1. Согласование условий проведения аудита налоговой отчетности	51
1.2.2 Этап предварительного планирования при аудите налоговой отчетности	54
1.2.3 Организация проведения этапа планирования при аудите налоговой отчетности	65
1.2.4 Оценка системы внутреннего контроля (СВК) аудируемого лица.....	69
1.2.5 Оценка аудиторского риска.....	81
1.2.6 Определение допустимой ошибки (уровня существенности)	84
Контрольные вопросы:	90

Тесты	91
1.3 Анализ учетной политики и организация налогового учета.....	93
1.3.1 Сущность учетной политики в целях налогообложения порядок ее разработки и утверждения.....	93
1.3.2 Проверка учетной политики в целях налогообложения на соответствие законодательству.....	95
1.3.3 Проверка организации документооборота в налоговом учете	99
1.3.4 Проверка рабочего плана счетов и типовых операций с объектами налогообложения	101
Контрольные вопросы.....	103
Тесты	103
1.4 Проведение аудита налоговой отчетности по существу. Сбор аудиторских доказательств.....	105
1.4.1 Составление программы проверки по существу, выбор аудиторских процедур.....	105
1.4.2 Нормативная база при проведении аудита налоговой отчетности. Использование арбитражной практики.....	111
1.4.3 Роль правил (стандартов) аудита при проверке налогов	116
Контрольные вопросы:	120
Тесты	121
1.5 Завершение аудита налогообложения.....	123
1.5.1 Обобщение и оценка результатов проверки.....	123
1.5.2 Документальное оформление результатов проверки.....	125
Контрольные вопросы:	128
Тесты	129

2 Организация и методика проверки налоговой отчетности коммерческих организаций.....	130
2.1 Организация и методика проверки налоговой декларации по НДС	130
2.1.1 Нормативная база при проверке правильности исчисления НДС. Цель и задачи проверки НДС	130
2.1.2 Источники информации при проверке НДС	133
2.1.3 Предварительный этап планирования проверки НДС.....	134
2.1.4 Этап планирования при проверке НДС.....	136
2.1.5 Проверка облагаемых НДС операций по реализации товаров, работ, услуг и сумм, связанных с реализацией.....	140
2.1.6 Проверка правильности формирования налоговых вычетов по приобретенным для перепродажи товарам	146
2.1.7 Проверка правильности учета НДС по прочим материальным ценностям, приобретенным для производственных и непроизводственных целей.....	150
2.1.8 Проверка правильности учета НДС по приобретенным работам и услугам производственного и непроизводственного характера.....	151
2.1.9 Проверка оплаты счетов поставщиков и подрядчиков.....	152
2.1.10 Проверка правильности формирования вычетов по возвратным операциям, авансам и предоплате	154
2.1.11 Формальная проверка счетов-фактур полученных.....	157
Контрольные вопросы:	160
Тесты	160
2.2 Организация и методика проверки декларации по налогу на имущество организаций.....	162
2.2.1 Нормативная база при проверке правильности исчисления налога на имущество. Цель и задачи проверки налога на имущество.....	162

2.2.2	Источники информации при проверке налога на имущество.....	168
2.2.3	Этап предварительного планирования проверки отчетности налога на имущество.....	171
2.2.4	Этап планирования при проверке исчисления отчетности налога на имущество.....	173
2.2.5	Программа проверки отчетности налога на имущество	177
2.2.6	Типичные ошибки при исчислении налога на имущество.....	179
	Контрольные вопросы.....	180
	Тесты	181
2.3	Организация и методика проверки налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.....	183
2.3.1	Нормативная база при проверке правильности исчисления налога на прибыль организаций.....	183
2.3.2	Цель и задачи проверки налога на прибыль	185
2.3.3	Источники информации при проверке налога на прибыль	186
2.3.4	Этап планирования при проверке налога на прибыль	189
2.3.5	Программа проверки декларации по налогу на прибыль	193
2.3.6	Типичные ошибки при исчислении налога на прибыль	199
	Контрольные вопросы:	203
	Тесты	203
2.4	Организация и методика проверки налоговой декларации по земельному налогу	205
2.4.1	Нормативная база при проверке правильности исчисления земельного налога. Цель и задачи проверки отчетности земельного налога.....	205
2.4.2	Источники информации при проверке земельного налога	208

2.4.3 Этап предварительного планирования проверки отчетности земельного налога	210
2.4.4 Этап планирования при проверке отчетности земельного налога	212
2.4.5 Программа проверки отчетности земельного налога.....	214
2.4.6 Типичные ошибки при исчислении земельного налога	215
Контрольные вопросы:	218
Тесты	218
Список использованных источников.....	221
Приложение А (рекомендуемое) Итоговые тесты по дисциплине «Аудит налоговой отчетности»	226
Приложение Б (рекомендуемое) Ответы на тесты	235
Приложение В (рекомендуемое) Список рекомендуемой литературы.....	238

Введение

Одной из основных задач аудиторской деятельности является проверка соблюдения требований законодательства и других нормативных актов. Налоговое законодательство в период реформирования и совершенствования налоговой системы Российской Федерации находится в стадии становления, что создает для налогоплательщиков значительные финансовые риски в силу неоднозначности и противоречивости налоговых законов.

Аудит налоговой отчетности, как услуга, оказываемая аудиторами в процессе их аудиторской деятельности, направлен не только на оценку соблюдения налогового законодательства, правильности составления и представления налоговой отчетности, но и на выработку рекомендаций по снижению налоговых рисков и законной оптимизации налоговой политики организации.

В предлагаемом учебном пособии рассматривается сущность аудита налоговой отчетности в той его части, которая направлена на подтверждение достоверности налоговой отчетности в соответствии с современным пониманием аудита отчетности, составленной по специальным правилам. В соответствии с международными стандартами аудита, эта услуга относится к «проверкам, обеспечивающим уверенность» («assurance engagements»).

Сформулированы цель и задачи аудита налоговой отчетности, раскрыты основные принципы взаимоотношений между субъектами: налогоплательщиком (аудируемым лицом), аудитором и налоговым органом.

Предлагаемые в учебном пособии методики, приемы и методы проведения аудиторской проверки налоговой отчетности клиента построены с учетом международных стандартов аудита и соответствуют современным требованиям к качеству аудита, сопутствующих аудиту услуг и прочим, связанных с аудиторской деятельностью услуг.

Процесс аудиторской проверки налоговой отчетности представлен в виде тестов СВК и процедур проверки по существу. Тестовая проверка и процедуры

отражают современное состояние налогообложения и бухгалтерского учета, позволяют выявить сильные и слабые стороны систем налогового и бухгалтерского учета и проблемные зоны процесса составления налоговой отчетности. Во второй главе даются рекомендации по определению основных параметров аудита: уровня существенности и аудиторского риска.

Перечень типичных ошибок, которые чаще всего обнаруживает аудитор при проверке налоговых деклараций по НДС, налога на имущество, налога на прибыль, земельного налога, позволяют заранее ориентировать участников проверки на определенные нарушения, что способствует более эффективному проведению аудита. Такой перечень приводится в учебном пособии в конце каждой темы.

Учебное пособие «Аудит налоговой отчетности коммерческих организаций» рекомендуется студентам обучающихся по направлению подготовки бакалавров, при изучении дисциплин: «Аудит», «Аудит налогообложения» и «Налоговый учет и отчетность».

Учебное пособие может быть рекомендовано как для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям очной и заочной формы обучения, по программам магистратуры и специалитета, так и для практикующих специалистов в области бухгалтерского учета и аудита.

Цель изучения дисциплины – формирование твердых теоретических знаний и практических навыков по организации и проведению сбора, обработки и систематизации данных о системе налогового учета и внутреннего контроля коммерческой организации с целью выражения мнения об эффективности работы этой системы и о достоверности, формируемой в этой системе налоговой отчетности.

В ходе изучения дисциплины «Аудит налоговой отчетности» ставятся следующие задачи:

– приобретение системы знаний об особенностях осуществления связанных с оказанием аудиторских услуг в части аудита налогового учета и отчетности;

– освоение приемов и методов сбора аудиторских доказательств для формирования мнения о правильности, полноте, достоверности налоговой отчетности коммерческих организаций;

– понимание правил подготовки и представления руководству аудируемого лица результатов налогового аудита;

– изучение законодательных и нормативных документов по регулированию бухгалтерского и налогового учета и налоговой отчетности.

В процессе изучения дисциплины студенты должны овладеть профессиональными компетенциями и соответствующими знаниями, умениями и навыками:

– способностью анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и т.д., и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений (ПК-5);

– способностью формировать бухгалтерские проводки по учету источников и итогам инвентаризации и финансовых обязательств организации (ПК-15);

– способностью отражать на счетах бухгалтерского учета результаты хозяйственной деятельности за отчетный период, составлять формы бухгалтерской и статистической отчетности, налоговые декларации (ПК-17);

– способностью организовывать и осуществлять налоговый учет и налоговое планирование организации (ПК-18).

Достижение установленных задач и соответствующих компетенций планируется при реализации разделов дисциплины в восьмом семестре посредством аудиторной и внеаудиторной работы (см. представленную ниже таблицу).

Автором учебного пособия по разделу «Основы аудита налоговой отчетности» является Терентьева Т. А., автором учебного пособия по разделу «Организация и методика проверки аудита налоговой отчетности» является Сизов Д. В.

Учебное пособие содержит вопросы для самоконтроля, тесты и список литературы рекомендованный для изучения разделов дисциплины.

1 Основы аудита налоговой отчетности

1.1 Цели, задачи и принципы аудита налоговой отчетности

1.1.1 Цели и задачи аудита налоговой отчетности. Место аудита налоговой отчетности в системе аудиторской деятельности

Аудит налоговой отчетности является специальным направлением в аудиторской деятельности, поскольку относится к отдельной области аудита – проверке налогообложения и обязательств перед бюджетом по налогам. При этом аудитор выполняет специальное аудиторское задание по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов аудируемого лица.

Согласно Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» под аудиторской деятельностью понимается деятельность:

- по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- по оказанию сопутствующих аудиту услуг;
- по оказанию прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг.

Рассмотрим каждое из этих понятий.

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» или изданными в соответствии с ним нормативными правовыми актами, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами или изданными в соответствии с ними нормативными правовыми актами.

К сопутствующим аудиту услугам, перечень которых устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности относятся:

– выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации (ФСА № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации»);

– компиляция финансовой информации (ФСА № 31 «Компиляция финансовой информации»);

– обзорная проверка бухгалтерской отчетности (ФСА № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности»).

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

– постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;

– налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

– анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

– управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;

– юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

– автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

– оценочную деятельность;

– разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

– проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

– обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Поскольку ни в федеральном законе «Об аудиторской деятельности», ни в федеральном законе «О бухгалтерском учете» нет четкого указания к какому направлению относится деятельность «аудит налоговой отчетности», прибегнем к логическому рассуждению для понимания места аудита налогообложения в системе аудиторской деятельности.

Само понятие «аудит» предполагает в соответствии с ФЗ «Об аудиторской деятельности» проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности в том составе, который оговорен в ФЗ «О бухгалтерском учете», т.е. бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет об изменении капитала, отчет о движении денежных средств, отчет о целевом использовании средств и пояснения к указанным формам отчетности. Казалось бы, в законах нет ни слова о налоговой отчетности, на которую направлено внимание аудитора при аудите налогообложения. Тем не менее, при внимательном прочтении пункта 3 статьи 1 ФЗ «Об аудиторской деятельности», раскрывается расширенное толкование понятия финансовая (бухгалтерская) отчетность: «Под финансовой (бухгалтерской) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» или изданными в соответствии с ним нормативными правовыми актами, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами или изданными в соответствии с ними нормативными правовыми актами». В данном случае законодатель подчеркнул, что не следует ограничивать объект аудита только перечисленными выше формами бухгалтерской отчетности и пояснениями к ним. В контексте закона аудитом является также и проверка таких видов отчетности, как налоговые декларации, отчетность в виде сметы и отчета о ее выполнении (например, в ТСЖ), отчетность в пенсионный фонд, отчетность в Минсельхоз сельскохозяйственной организации, статистическая отчетность и т.п.

Таким образом, если ранее, до вступления в силу ФЗ «О бухгалтерском учете» и новой редакции ФЗ «Об аудиторской деятельности», аудит налоговой отчетности чаще всего относили к сопутствующим аудитом услугам, то в настоящее время очевидно место аудита налогообложения в системе аудиторской деятельности – это аудит отчетности, составленной по специальным правилам.

В соответствии с международными стандартами аудита, эта услуга относится к «проверкам, обеспечивающим уверенность» («assurance engagements»). Рассматриваемую в данном контексте услугу по аудиту налогообложения не следует совмещать с налоговым консультированием, восстановлением, ведением налогового учета, составлением налоговых деклараций, представлением интересов налогоплательщика в суде и иными прочими, связанными с аудиторской деятельностью услугами. С позиции соблюдения базового принципа аудита – «принципа независимости», аудитор не вправе осуществлять действия, влекущие возникновение конфликта интересов или создающие угрозу возникновения такого конфликта. Под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на мнение такой аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности отчетности аудируемого лица.

Таким образом, следует четко разделять понятия «аудит», «сопутствующие аудитом услуги» и «прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги».

Аудит проводится с целью выражения мнения о достоверности отчетности (бухгалтерской, налоговой или иной отчетности) в форме аудиторского заключения, т.е. с выражением уверенности.

Сопутствующие аудитом услуги осуществляются строго в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудита (компиляция финансовой информации, согласованные процедуры, обзорная проверка).

Прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги в части аудита налогообложения не являются аудитом, т.е. не предполагают выражение аудитором уверенности в форме аудиторского заключения и могут быть осуществлены не обязательно аудитором или аудиторской организацией.

В соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности ФСА 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» аудиторская организация, индивидуальный аудитор могут оказывать услуги по проведению аудита отчетности, составленной по специальным правилам. Исходя из ФСАД 8/2011 под отчетностью, составленной по специальным правилам, понимается отчетность, содержащая систематизированную по специальным правилам финансовую информацию с соответствующими пояснениями и раскрытием наиболее важных способов ее составления. Примерами такой отчетности являются:

- а) отчетность, составленная по правилам налогового учета;
- б) отчетность, отражающая доходы и расходы с использованием кассового метода (для представления кредиторам);
- в) отчетность, содержащая финансовую информацию, формируемую по правилам, установленным соответствующими уполномоченными органами (для подтверждения соблюдения таких правил);
- г) отчетность, составленная по специальным правилам, обусловленным требованиями договора (например, кредитного договора, условиями облигационного займа или гранта);
- д) другая аналогичная отчетность, предназначенная для удовлетворения информационных потребностей определенных групп пользователей [22].

При принятии задания на проведение аудита отчетности, составленной по специальным правилам, аудитор должен установить:

- а) цель составления отчетности;
- б) круг предполагаемых пользователей отчетности;
- в) действия руководства аудируемого лица, предпринятые для определения уместности специальных правил составления отчетности, в условиях поставленных целей ее составления.

При планировании и выполнении задания аудитор должен установить, возникают ли какие-либо особенности применения требований конкретного стандарта.

Аудитор должен установить, не противоречат ли специальные правила составления отчетности установленным правилам составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ФСАД 8/2011 разработан на основе ISA 800 Special Considerations-Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks / Особенности аудита финансовой отчетности особого (специального) назначения [16].

Исходя из анализа вышеуказанных правовых актов, формулировка цели аудита налогообложения может быть следующей.

Аудит налоговой отчетности – независимая проверка налоговой отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Под налоговой отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Налоговым Кодексом Российской Федерации.

Мнение аудитора при выполнении специального задания основывается на аудиторских доказательствах. Аудиторские доказательства должны быть достаточными (количественная характеристика) и надлежащими (качественная характеристика).

Достаточность аудиторских доказательств обеспечивается полнотой процедур проверки и аудиторской выборкой. Надлежащий характер аудиторских доказательств основывается на том, что аудитор должен получить доказательства по следующим утверждениям (предпосылкам) подготовки отчетности:

- существование;
- возникновение;
- права и обязанности;
- полнота;
- оценка;
- точность;
- представление и раскрытие.

Существование – наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Возникновение – относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода.

Права и обязанности – принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Полнота – отсутствие неотраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета.

Стоимостная оценка – отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства.

Точное измерение – точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени.

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

Для достижения цели аудита налогообложения необходимо выполнить следующие задачи:

- 1) определение основных подходов к проведению аудиторской проверки налогообложения и этапов ее проведения;
- 2) определение основ взаимоотношений аудиторской организации с налоговыми органами в ходе выполнения аудита налогообложения;
- 3) определение ответственности сторон при проведении налогового аудита;
- 4) определение основополагающих и конкретных процедур проверки;
- 5) определение порядка проведения и оформления результатов выполнения специального аудиторского задания по налоговым вопросам.

1.1.2 Субъекты аудита налогообложения и основные принципы его проведения

В процессе работы над аудиторским заданием по проверке налоговых отчетов аудируемого лица аудитор вступает в отношения с различными субъектами проверки.

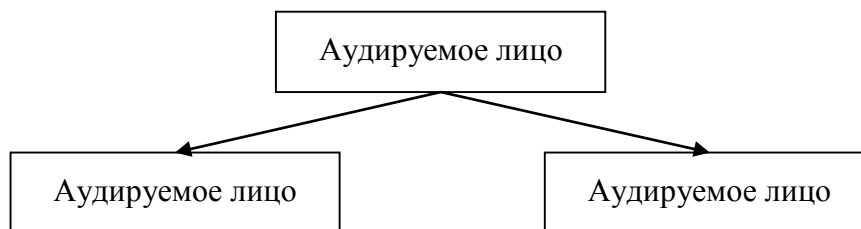


Рисунок 1 – Взаимодействия субъектов аудита налогообложения

Согласно рисунку 1 субъекты аудита налогообложения можно объединить в следующие группы:

1 Аудируемые лица (налогоплательщики и налоговые агенты).

В эту группу входят юридические и физические лица, заинтересованные в проведении аудиторской проверки налогообложения, т.е. организации и их должностные лица, учредители, собственники, филиалы, подразделения, внутренние аудиторы и иные уполномоченные лица, действующие со стороны заказчика.

2 Контролирующие органы.

В эту группу входят налоговые органы, указанные в статье 30 НК РФ, к которым относятся Федеральная служба по налогам и сборам при Министерстве финансов РФ и ее подразделения. Выполняя контрольную функцию, налоговые органы взаимодействуют с органами местного самоуправления и с территориальными подразделениями федерального органа исполнительной власти, а также с:

- Федеральной таможенной службой;
- органами государственных внебюджетных фондов;
- Федеральной службой финансово-бюджетного контроля;
- Счетной палатой РФ;
- Федеральной службой по труду и занятости;
- Федеральным Казначейством;
- Федеральной регистрационной службой;
- Федеральным агентством по управлению федеральным имуществом;
- Федеральной службой государственной регистрации, кадастра и картографии;
- Государственной инспекцией по безопасности дорожного движения;
- министерствами и ведомствами и т.д.

По запросу налоговых органов в выездных налоговых проверках могут также участвовать органы внутренних дел РФ.

3 Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы.

В эту группу входят лица (юридические и физические) оказывающие услуги по проведению аудита налогообложения аудируемым лицам. Аудитор не должен быть связан имущественными интересами с предприятием, его участниками и должностными лицами. Имущественные интересы в данном случае могут охватывать любые формы взаимоотношений, как договорных, так и вытекающих из участия в капитале друг друга.

Федеральный Закон от 08.02.98 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» предусматривает два различных случая назначения аудиторской проверки:

- 1) по инициативе и за счет общества;
- 2) по инициативе и за счет участника общества.

В первом случае, действительно, договор о проведении аудиторской проверки заключается от имени общества его исполнительным органом, если иное не предусмотрено уставом общества [28].

При проведении же аудиторской проверки по инициативе участника общества, решения общего собрания участников общества не требуется. Общее собрание в этом случае решает лишь вопрос о возможности компенсации расходов участника на проведение проверки [28].

Общество не должно препятствовать проведению аудиторской проверки, т. е. по требованию его участника обязано предоставить аудитору возможность ознакомиться с необходимой для проверки документацией [27].

Отношения между указанными группами при проведении аудита налогообложения должны быть основаны на соблюдении следующих принципов:

- 1 Проведение аудита налогообложения не освобождает аудируемое лицо от налогового контроля, осуществляемого должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции;

2 Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы должны избегать прямых контактов с налоговыми органами;

3 Порядок взаимодействия аудитора и аудируемого лица устанавливается в договоре на проведение аудита налогообложения, который оформляется в соответствии с ГК РФ и сопровождается заданием на проверку отчетности, составленной по специальным правилам;

4 При заключении договора должно быть достигнуто взаимопонимание с лицом, заказывающим аудит;

5 Аудит должен проводиться с соблюдением норм и правил аудита, отраженных в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности;

6 При подготовке рекомендаций и предложений аудиторская организация должна соблюдать осторожность суждений и выводов по вопросам, недостаточно освещенным в действующем законодательстве, сообщая аудируемому лицу о существующих налоговых рисках.

Рассмотрим каждый из этих принципов более подробно.

Первый принцип основан на понимании налога, как обязательного, индивидуально безвозмездного платежа, который вносится в бюджет из собственных средств налогоплательщика. При этом в соответствии со ст. 23 НК РФ, налогоплательщики обязаны вести учет своих доходов и расходов, представлять декларации и уплачивать законно установленные налоги. Перенесение ответственности и бремени уплаты налога на какое-либо другое лицо запрещено законом. Поэтому желание некоторых руководителей организации указать в договоре на проведение аудита прямую ответственность аудитора за возникновение недоимки и соответствующие налоговые санкции по уплачиваемым аудируемым лицом налогам является в корне неверным и противоречащим НК РФ. Поскольку аудитор является независимым лицом, его отчет, содержащий сведения об ошибках в налогообложении, предназначен только для аудируемого лица и является конфиденциальной информацией. Руководство аудируемого лица на основании отчета самостоятельно принимает решение об исправлении ошибок и подает уточненные декларации в

налоговые органы. Налоговые органы при этом сохраняют за собой право проверять налогоплательщика в пределах своих полномочий.

Второй принцип основывается на принципе независимости, а также на нормах НК РФ и ГК РФ. При проведении аудита налогообложения аудиторская организация выступает в роли независимого от чьего-либо мнения эксперта и руководствуется только требованиями законодательства, не принимая во внимание суждения клиента или налогового органа по спорным вопросам налогообложения. Взаимодействие аудиторской организации, аудируемого лица и налогового органа регулируется гражданским и налоговым законодательством, которое не предусматривает прямых отношений между аудитором и налоговым органом. Если возникает необходимость защитить интересы клиента в спорной ситуации перед налоговым органом, аудитор должен получить от аудируемого лица должным образом оформленную доверенность и выступать как его законный представитель. При этом заключается новый договор, предусматривающий уже иные функции исполнителя – защиту интересов налогоплательщика в суде.

Третий принцип основывается на том, что любые отношения сторон при выполнении работ и услуг регулируются на территории РФ Гражданским Кодексом. Аудиторское задание по проведению аудита налогообложения оформляется договором. При заключении договора аудиторская организация должна также руководствоваться положениями федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 12 «Согласование условий проведения аудита», в соответствии с которым перед подписанием договора аудитору рекомендуется составить письмо о проведении аудита. Письмо содержит указание на разделение ответственности сторон предстоящего договора, в нем подчеркивается, что аудируемое лицо несет ответственность за налоговую отчетность, а аудитор отвечает за обоснованность своего мнения о достоверности налоговой отчетности.

Четвертый принцип обеспечивает снижение вероятности взаимных претензий сторон после завершения аудита налоговой отчетности или в процессе его проведения. Перед проведением налогового аудита, аудиторская организация должна удостовериться в том, что достигнуто взаимопонимание с лицом, заказавшим

выполнение аудиторского задания, относительно цели и характера предстоящей работы, содержания подготавливаемых итоговых документов, а также состава и круга лиц, которые будут знакомиться с результатами работы. В договоре или в специальном задании следует четко обозначить вопросы, по которым должно быть выражено мнение аудиторской организации. При этом вопросы должны быть сформулированы таким образом, чтобы ответ на них не мог иметь двойного толкования.

Пятый принцип основывается на требованиях Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ, статья 7 которого предписывает использовать правила (стандарты) аудиторской деятельности как обязательные для аудиторских организаций, аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников при проведении проверки.

Шестой принцип основывается на рекомендациях Кодекса этики аудитора и на позиции профессионального суждения. По отношению к налоговой практике Кодекс этики российских аудиторов предписывает следующее. Оказывая налоговые услуги, аудитор вправе отстаивать наиболее выгодную позицию клиента в спорных вопросах, если это не противоречит законодательству, принципам порядочности и объективности. При этом, аудитор не должен гарантировать стопроцентную бесспорность своих рекомендаций, осведомляя клиента об ограничениях, присущих налоговым рекомендациям и услугам. Профессиональное суждение аудитора – точка зрения аудитора, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий не представляется возможным.

1.1.3 Сопутствующие аудиту услуги и прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги

В соответствии с положениями Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»:

Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

В ранее действовавшем законе «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 07.08.01 г. существовало понятие только сопутствующих аудиту услуг, их перечень был представлен в ст.1 п.6.

Ныне действующий федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. разделяет сопутствующие и прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги (табл. 1).

Сопутствующие услуги могут осуществлять только аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в соответствии с федеральными стандартами, установленными для каждого вида сопутствующих аудиту услуг, а прочие услуги может осуществлять не обязательно аудитор, а и иное лицо с учетом ограничений, установленных законодательством.

Таблица 1 – Перечень сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью

ФЗ-№ 119 от 07.08.2001 г.	ФЗ-№ 307 от 30.12.2008 г.
1	2
<p>Сопутствующие аудиту услуги:</p> <ul style="list-style-type: none"> - постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование; - налоговое консультирование; - анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование; 	<p>Сопутствующие аудиту услуги:</p> <ul style="list-style-type: none"> - обзорные проверки; - согласованные процедуры; - компиляция финансовой информации. <p>Прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги:</p> <ul style="list-style-type: none"> - постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;

Продолжение таблицы 1

1	2
<ul style="list-style-type: none"> - управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций; - правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам; - автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий; - и т. д. 	<ul style="list-style-type: none"> - налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций; - экономическое и финансовое консультирование; - управленческое консультирование; - юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью; - автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий; - и т. д.

Примерный перечень аудиторских заданий по выполнению налогового аудита и иных услуг по налоговым вопросам представлен в Приложении 1 к Методике аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобренной Комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ 11.07.2000 г., протокол № 1. Данная методика поименована в числе действующих в перечне нормативных документов, представленных на официальном сайте Министерства финансов РФ (www.minfin.ru). Тем самым регулятор аудиторской деятельности не исключает оказание аудиторами иных (прочих) услуг по вопросам налогообложения. При этом должно быть обеспечено соблюдение принципа независимости и требований федерального закона и стандартов аудиторской деятельности:

- 1 Оценка правильности определения налогооблагаемой базы;
- 2 Оценка правомерности применения налоговых льгот;
- 3 Оценка правильности расчета налоговых обязательств;

4 Расчет налоговых последствий для экономического субъекта в случаях некорректного применения норм налогового законодательства;

5 Налоговое сопровождение – текущее консультирование по вопросам применения норм налогового законодательства;

6 Экспертиза актов налоговых органов, касающихся вопросов налогообложения;

7 Налоговое планирование и оптимизация налогообложения;

8 Защита интересов налогоплательщика в арбитражных судах и судах общей юрисдикции;

9 Задания, получаемые от государственных органов, связанные с налогообложением;

10 Постановка налогового учета;

11 Представительство интересов экономического субъекта в налоговых и других органах исполнительной власти;

12 Разработка и представление:

а) рекомендаций и предложений по улучшению существующей системы налогообложения экономического субъекта;

б) оптимальных механизмов исчисления налогов с учетом особенностей экономического субъекта;

в) рекомендаций о полном и правильном использовании экономическим субъектом налоговых льгот;

г) предложений по созданию конкретного комплекса мер, направленных в рамках действующего законодательства на минимизацию уплачиваемых налогов и снижение налоговых рисков;

д) предварительного расчета налоговых платежей при различных вариантах договорных отношений экономического субъекта и видах деятельности;

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

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

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

Представители экономического субъекта довольно часто просят аудиторов наряду с проверкой бухгалтерской (финансовой) отчетности проверить правильность налогообложения. Однако такое специальное задание должно быть предусмотрено отдельным договором либо отдельным пунктом договора об оказании аудита и выполняться за отдельную плату. Правила составления итоговых документов, выдаваемых аудитором по результатам такого аудиторского задания, в котором предусмотрено проведение проверки налогов наряду с аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности, установлены в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» от 20.10.99 г.

В п. 2.1 правила (стандарта) «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям», под специальным аудиторским заданием понимается оказание установленных договором с аудиторской организацией услуг по проверке специальной отчетности экономического субъекта, отличной от официальной бухгалтерской отчетности, включая проверку специальной отчетности об отдельных статьях бухгалтерской отчетности, качественном состоянии имущества, использовании капитала и по другим вопросам, непосредственно связанным с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта. Таким образом, в данное понятие входят разнообразные финансовые проверки, не относящиеся к обычному аудиту как таковому.

В п. 3.4 данного стандарта указано на то, что заключение по результатам специального аудиторского задания само по себе не рассматривается как заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и не должно вводить в заблуждение пользователя, если такое специальное заключение будет приложено к этой отчетности (п. 3.4). Поэтому аудиторская организация должна уведомить экономического

субъекта о том, что заключение по специальному аудиторскому заданию может быть приложено к годовой бухгалтерской отчетности только при условии, что к ней будет прилагаться также аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности в целом.

В Международном стандарте аудита № 800 «Заключение аудитора по специальным аудиторским заданиям» также указано, что аудитор должен порекомендовать руководству аудируемого лица не прикладывать заключение по специальному заданию к бухгалтерской отчетности. В п. 17 МСА №800 рассматривается ситуация, когда аудиторское заключение по бухгалтерской отчетности является отрицательным или содержит отказ от выражения мнения. В этом случае аудитору предписывается готовить заключение по специальному заданию только по тем разделам или статьям отчетности, которые не являются существенными для отчетности в целом. В МСА отмечается, что в противном случае заключение по специальному заданию может ввести в заблуждение относительно аудиторского заключения, выданного в установленном порядке о достоверности бухгалтерской отчетности.

Аудиторское заключение по итогам проверки налоговой отчетности должно быть составлено в соответствии с Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 8/2011) «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам». Этот стандарт определяет требования к порядку проведения аудиторской организацией, индивидуальным аудитором аудита отчетности, содержащей систематизированную по специальным правилам финансовую информацию с соответствующими пояснениями и раскрытием наиболее важных способов ее составления. Как уже указывалось выше (пп. 1.1.1 настоящего учебного пособия) данное направление аудиторской деятельности предполагает выражение аудитором уверенности, т.е. является аудитом.

Примерный же перечень аудиторских заданий по выполнению налогового аудита и иных услуг по налоговым вопросам, приведенный в Методике аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», следует отнести к прочим, связанным с

аудиторской деятельностью услугам. Эти услуги можно сгруппировать в несколько блоков:

- 1) Проведение проверки исчисленных клиентом налогов на соответствие действующему законодательству;
- 2) Налоговое сопровождение и защита интересов налогоплательщика;
- 3) Налоговое планирование и оптимизация налогообложения;
- 4) Постановка налогового учета.

В зависимости от того, к какому блоку относится услуга, оказываемая клиенту, зависит содержание договора и специального задания на проведение аудита налогообложения. Если по условиям договора предусмотрена выдача аудиторского заключения, то при его формировании следует руководствоваться Правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» от 20.10.99 г. Данное заключение не предусматривает «выражение уверенности».

Наиболее популярной в последнее время становится услуга по налоговому планированию и оптимизации налогообложения. Необходимость налогового планирования связана с величиной налогового бремени в различных налоговых юрисдикциях:

$$НБ = \frac{НН}{ВП} \times 100\%, \quad (1)$$

где НБ – налоговое бремя;

НН – налоги, начисленные за отчетный (налоговый) период;

ВП – выручка от продаж.

Особенно актуальной проблема налогового планирования является для организаций с налоговым бременем, превышающим 40 %. Если же НБ превышает 60 %, то рекомендации аудитора, скорее всего, будут направлены на смену деятельности и (или) налоговой юрисдикции. Деятельность в данной области обычно относится к сфере оказания услуг налоговыми консультантами.

1.1.4 Направления проверки правильности исчисления налогооблагаемых показателей

Учитывая различия целей аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудита налоговой отчетности, следует различать два направления проверки правильности формирования, отражения в учете и отчетности, и уплаты налогов и налоговых платежей, которые представлены в таблице 2.

Первое направление проверки правильности исчисления налогооблагаемых показателей основывается на традиционных для аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности приемах, методах и методиках.

Основные параметры аудита (уровень существенности, выборка и риск) устанавливаются в соответствии с выбранной аудитором методикой, обеспечивающей качество аудита и формирование мнения во всех существенных аспектах.

Таблица 2 – Направления проверки правильности исчисления налогооблагаемых показателей

Направления проверки	Процедуры
1 Проверка налогов в рамках аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности	Проверка статьи баланса «Кредиторская задолженность» в части сальдо по счету 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» Проверка статьи Отчета о финансовых результатах, отражающей обязательство по налогу на прибыль (бухгалтерское и налоговое) Расчет уровня существенности, определение выборки и риска необнаружения по общепринятым методикам.
2 Проверка налогов в рамках аудита налоговой отчетности	Проверка правильности исчисления и уплаты налогов и сборов Проверка правильности заполнения и представления налоговых деклараций Расчет уровня существенности, определение выборки и аудиторского риска по специальным методикам

Второе направление проверки, связанное с аудитом налоговой отчетности, основывается не на традиционных приемах и методах аудита, но строится специальным способом.

Специфика деятельности аудитора состоит в том, что в каждом конкретном случае договор и задание к нему будут различны. В связи с этим каждый раз будет разрабатываться оригинальная методика, подбираться приемы и методы, соответствующие видам налоговой отчетности и особенностям налогообложения аудируемого лица. Основные параметры аудита (уровень существенности, выборка и аудиторский риск) также не будут рассчитываться по общепринятым методикам.

Уровень существенности при проверке налогов должен быть таков, чтобы обеспечить минимальный аудиторский риск, а выборка должна быть максимальной.

Чаще всего аудиторы останавливаются на проведении подтверждающего аудита и по возможности устанавливают сплошную выборку, даже если система внутреннего контроля клиента достаточно надежна. Это связано с тем, что ошибки и искажения бухгалтерской отчетности влекут за собой незначительные административные штрафы, а ошибки в налоговой отчетности могут иметь существенные финансовые последствия.

Налоговые органы не признают понятия «существенность», и даже незначительные отклонения могут повлечь серьезные штрафные санкции.

В план и программу проверки по второму направлению могут быть включены, например:

- проверка оборотов и сальдо по счету 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»;
- проверка режимов налогообложения;
- статус налогоплательщика и наличие подтверждающих этот статус документов;
- проверка доходов из различных источников;
- проверка объектов налогообложения;
- проверка налоговой базы;
- проверка налогового периода;

- проверка налоговых ставок;
- проверка порядка исчисления налогов;
- проверка порядка уплаты налогов;
- сроки уплаты налогов;
- льготы и основания для их использования налогоплательщиком в предусмотренных законодательством случаях и др.

В настоящем учебном пособии рассматривается второе направление проверки и подходы к нему.

1.1.5 Права и обязанности субъектов при аудите налоговой отчетности

Как уже упоминалось субъекты проверки можно сгруппировать следующим образом:

- 1 Аудируемые лица (налогоплательщики и налоговые агенты);
- 2 Контролирующие органы;
- 3 Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы.

Права, обязанности и ответственность контролирующих органов установлены статьями 31 – 35 главы 5 Налогового кодекса РФ и не будут рассматриваться в данном учебном пособии.

Рассмотрим более подробно права и обязанности аудиторов и аудируемых лиц, а также права и обязанности налогоплательщиков и налоговых агентов.

Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора и аудируемого лица установлены статьями 13 и 14 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Права аудиторов во многом согласуются с обязанностями аудируемых лиц, и наоборот, права аудируемых лиц согласуются с обязанностями аудиторов. Условно это можно представить в таблице 3.

Таблица 3 – Права и обязанности аудиторов

Права аудиторской организации, индивидуального аудитора	Обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг
1	2
<p>1 Самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, проводящей аудит;</p> <p>Исследовать в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также проверять фактическое наличие любого имущества, отраженного в этой документации</p>	<p>1 Не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита, а также на сокрытие (ограничение доступа) информации и документации, запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором. Наличие в запрашиваемой аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для проведения аудита информации и документации сведений, содержащих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в их предоставлении</p>
<p>2 Получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе аудита вопросам</p>	<p>2 Содействовать аудиторской организации, индивидуальному аудитором в своевременном и полном проведении аудита, создавать для этого соответствующие условия, предоставлять необходимую информацию и документацию, давать по устному или письменному запросу аудиторской организации,</p>

Продолжение таблицы 3

1	2
	<p>индивидуального аудитора исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме, а также запрашивать необходимые для проведения аудита сведения у третьих лиц</p>
<p>3 Отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в случаях: -непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации; - выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица; Страховать ответственность за нарушение договора оказания аудиторских услуг и (или) ответственность за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности</p>	<p>3 Своевременно оплачивать услуги аудиторской организации, индивидуального аудитора в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае, когда аудиторское заключение не согласуется с позицией аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг</p>

Важнейшие права и обязанности аудиторов и аудируемых лиц рекомендуется вносить в договор на проведение аудита налоговой отчетности.

Права налогоплательщиков (плательщиков сборов) установлены статьей 21 НК РФ. Обеспечение и защита прав налогоплательщиков (плательщиков сборов) регулируется статьей 22 НК РФ. Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов) установлены статьей 23 главы 3 НК РФ. На рассмотрении обязанностей налогоплательщиков остановимся более подробно, поскольку работа аудитора по проверке правильности начисления и перечисления налогов непосредственно связана с проверкой исполнения налогоплательщиками своих обязанностей.

Таблица 4 – Права и обязанности аудируемых лиц

Права аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг	Обязанности аудиторской организаций, индивидуальных аудиторов
1	2
Осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг	Исполнять требования федеральных стандартов аудиторской деятельности и иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг
Требовать и получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о членстве аудиторской организации, индивидуального аудитора в саморегулируемой организации аудиторов	Предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов
Получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора аудиторское	Передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг,

Продолжение таблицы 4

1	2
<p>заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг. Осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг</p>	<p>аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг. Обеспечивать хранение документов (копий документов), получаемых и составляемых в ходе проведения аудита, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены. Исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг</p>

Так в статье 23 главы 3 НК РФ. Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов) указано:

Пункт 1 Налогоплательщики обязаны:

- 1) уплачивать законно установленные налоги;
- 2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена настоящим Кодексом;
- 3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- 4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- 5) представлять в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять в налоговый орган по месту

нахождения организации бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете», за исключением случаев, когда организации в соответствии с указанным Федеральным законом не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета;

б) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

7) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов;

9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Пункт 2 Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели помимо обязанностей, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, обязаны сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

1) об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов) – в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов. Индивидуальные предприниматели сообщают в налоговый орган о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности;

1.1) о возникновении или прекращении права использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств – в течение семи дней со дня возникновения (прекращения) такого права;

2) обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

3) обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях:

– в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации;

– в течение трех дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации;

3.1) обо всех обособленных подразделениях российской организации на территории Российской Федерации, через которые прекращается деятельность этой организации (которые закрываются этой организацией):

– в течение трех дней со дня принятия российской организацией решения о прекращении деятельности через филиал или представительство (закрытии филиала или представительства);

– в течение трех дней со дня прекращения деятельности российской организации через иное обособленное подразделение (закрытия иного обособленного подразделения);

4) о реорганизации или ликвидации организации – в течение трех дней со дня принятия такого решения.

3 Нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего жительства об открытии (о закрытии) счетов, предназначенных для осуществления ими профессиональной деятельности, в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов;

4 Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы и нести иные обязанности, установленные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;

5 За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации;

6 Налогоплательщики, уплачивающие налоги в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, также несут обязанности, предусмотренные законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле;

7 Сообщения, предусмотренные пунктами 2 и 3 настоящей статьи, могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

НК РФ предусмотрена налоговая ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на налогоплательщика обязанностей. Мерой такой ответственности является налоговая санкция, направленная на предотвращение повторного совершения налогоплательщиком налогового правонарушения.

Виды налоговых правонарушений:

1 Административные правонарушения в сфере налогообложения (налоговые проступки) КоАП РФ;

2 Уголовные правонарушения в сфере налогообложения (налоговые преступления) УК РФ;

3 Налоговые правонарушения, ответственность за которые предусмотрена НК РФ:

– специальные налоговые правонарушения (гл. 18 НК РФ – налоговые правонарушения банков);

– общие налоговые правонарушения (гл. 16 НК РФ – налоговые правонарушения налогоплательщиков, налоговых агентов и т.д.).

Налоговые санкции за совершение налоговых правонарушений предусмотрены в виде взысканий (штрафов), выраженных в разных формах и размерах: в твердых денежных суммах (от 100 до 80 тыс. р.), в процентах к определенным суммам (от 5 до 40 %), комбинированные. Например, нарушение

налогоплательщиком срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. р. или неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налогооблагаемой базы или неправильного исчисления налога по итогам налогового периода влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога, а при умышленном совершении – 40 % или непредставление налогоплательщиком в установленный срок налоговой декларации влечет взыскание 5% неуплаченной суммы налога за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для представления налоговой декларации, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1 000 р.

Грубое нарушение правил учета.

Федеральным законом № 229-ФЗ от 27.07.10 г. внесены изменения в часть первую и часть вторую налогового кодекса, в частности в определение «грубых нарушений». Так в соответствии со статьей 120 НК РФ «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов)», под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Таким образом, отсутствие регистров налогового учета признается грубым нарушением учета доходов, расходов и объектов налогообложения.

Согласно Федеральному закону № 402-ФЗ от 06.11.2011 г. данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета. Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

- 1) наименование регистра;
- 2) наименование экономического субъекта, составившего регистр;

3) дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;

4) хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;

5) величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;

6) наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;

7) подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждаются руководителем экономического субъекта.

С 2010 г. размер штрафов за нарушение статьи 120 НК РФ «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов)» увеличен:

– за грубые нарушения в течение одного периода – 10 000 р. вместо 5 000 р.;

– в течение нескольких периодов – 30 000 р. вместо 15 000 р.;

– если занижена налоговая база – 20 процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 р. (было, соответственно, 10 процентов и 15 000 р.).

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Руководитель организации за нарушение налогового законодательства несет административную, дисциплинарную и уголовную ответственность.

1.1.6 Состав налоговой отчетности. Объекты проверки

Налоговая отчетность – отчетность, которая представляется в органы налоговой службы и характеризует состояние обязательств предприятия, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей.

Налоговая отчетность является составной частью налогового контроля. Согласно ст. 23 Налогового кодекса РФ, налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Таковыми документами могут быть:

- налоговые декларации (ст. 80 Налогового кодекса РФ);
- расчеты авансовых платежей по налогам, налоговым периодом для которых является календарный год (например, налог на имущество, земельный налог);
- справки по НДФЛ – форма 2-НДФЛ, 6-НДФЛ, реестр сведений о доходах, выплаченных физическим лицам (п. 2 ст. 230 Налогового кодекса РФ);
- налоговые расчеты о доходах, выплаченных иностранным организациям (п. 4 ст. 310 Налогового кодекса РФ).

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщика включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов.

Формы налоговых деклараций:

- 1 Декларация по налогу на имущество и расчет по авансовому платежу;
- 2 Декларация по НДС;
- 3 Декларация по НДФЛ;
- 4 Декларация по налогу на прибыль;

- 5 Декларация по транспортному налогу;
- 6 Декларация по земельному налогу;
- 7 Декларация по водному налогу;
- 8 Декларация по налогу на добычу полезных ископаемых.
- 1 Декларация по налогу на имущество и расчет по авансовому платежу.

Налоговая декларация по налогу на имущество организаций заполняется лицами, признаваемыми налогоплательщиками налога на имущество организаций в соответствии с главой 30 «Налог на имущество организаций» Налогового кодекса Российской Федерации.

Данная форма декларации была принята приказом ФНС России от 31.03.2017 г. № ММВ-7-21/271@ «Об утверждении форм и форматов представления в электронном виде налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций и порядков их заполнения».

Объектом обложения налогом на имущество согласно ст. 374 НК РФ является движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств по правилам бухгалтерского учета. В объект обложения включается имущество, принадлежащее субъекту на правах собственности.

Налоговая база – среднегодовая стоимость имущества (ст. 375 НК РФ). Для целей налогообложения рассчитывается среднегодовая стоимость имущества как частное от деления суммы, полученной в результате сложения остаточной стоимости имущества на каждое 1-е число месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, увеличенное на единицу (п. 4 ст. 376 НК РФ):

$$C = \frac{C_1 + C_2 + C_3 + C_4 + C_5 + C_6 + C_7 + C_8 + C_9 + C_{10} + C_{11} + C_{12} + C_{13}}{K}, \quad (2)$$

где C_1-C_{13} – остаточная стоимость имущества на 1-е число каждого месяца отчетного (налогового) периода, а также на 1-е января года, следующего за отчетным (C_{13});

К – количество месяцев, включенных в расчет; определяется как количество месяцев в отчетном (налоговом) периоде плюс один.

Если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации в бухгалтерском учете не предусмотрено, для целей налогообложения стоимость таких объектов определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисленного по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода и отраженного на забалансовых счетах.

2 Декларация по НДС

Приказом ФНС России от 29.10.2014 г. № ММВ-7-3/558@ утверждена форма налоговой декларации по НДС. Форма декларации дополнена разделами 8 – 12, в которые включены сведения из книг покупок и продаж, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур в случае выставления и (или) получения посредниками счетов-фактур при осуществлении посреднической деятельности, а также сведения из счетов-фактур, в случае выставления их лицами, указанными в п. 5 ст. 173 НК РФ.

Объектом налогообложения по НДС в соответствии со ст. 146 п. 1 НК РФ является:

– реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация «предметов залога» и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении «отступного» или «новации», а также передача имущественных прав;

– передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе (признается реализацией);

– передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, «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 территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

3 Декларации по НДФЛ (формируемые налоговыми агентами)

Федеральный закон от 2 мая 2015 года № 113-ФЗ внес изменения в Налоговый Кодекс. Согласно поправкам налоговые агенты начиная с 2016 года должны отчитываться по НДФЛ ежеквартально. Согласно изменениям с 01.01.2016 г. налоговые агенты обязаны представлять в налоговые органы по месту своего учета два вида отчетности:

– ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, - документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему РФ за этот налоговый период по каждому физическому лицу (форма 2-НДФЛ);

– расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (далее – расчет). Расчет за I квартал, полугодие, девять месяцев представляется не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для исполнения налоговым агентом обязанности по представлению расчета ФНС разработана форма 6-НДФЛ.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение, которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

4 Декларация по налогу на прибыль

Форма, формат представления и порядок заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций установлены приказом ФНС России от 19.09.2016 г. № ММВ-7-3/572@. Налоговая декларация за налоговый период сдается налогоплательщиками в полной форме, а по итогам отчетных периодов – в упрощенной форме (п. 2 ст. 289 НК РФ). Некоммерческие организации, у которых не

возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по истечении налогового периода также по упрощенной форме.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью в НК РФ признается:

1 Для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;

2 Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов;

3 Для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со статьей 309 НК РФ;

4 Для организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков – величина совокупной прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков, приходящаяся на данного участника и рассчитываемая в порядке, установленном пунктом 1 статьи 278.1 и пунктом 6 статьи 288 НК РФ.

5 Декларация по транспортному налогу

Декларация по транспортному налогу утверждена Приказом Федеральной налоговой службы от 5 декабря 2016 г. № ММВ-7-21/668@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по транспортному налогу в электронной форме и Порядка ее заполнения».

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные

средства (далее в настоящей главе – транспортные средства), зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налоговая база определяется:

1 В отношении транспортных средств, имеющих двигатели (за исключением транспортных средств, указанных в подпункте 1.1), – как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

1.1) в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, – как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;

2) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, – как валовая вместимость в регистровых тоннах;

3) в отношении водных и воздушных транспортных средств, не указанных в подпунктах 1, 1.1 и 2, – как единица транспортного средства.

2 В отношении транспортных средств, указанных в подпунктах 1, 1.1 и 2 пункта 1, налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству.

6 Декларация по земельному налогу

Форма декларации по земельному налогу утверждена Приказом Федеральной налоговой службы от 28 октября 2011 г. № ММВ-7-11/696@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по земельному налогу в электронном виде и Порядка ее заполнения».

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 НК РФ. Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

На сайте Федерального агентства кадастра объектов недвижимости представлена система электронного поиска информации о кадастровой стоимости земельных участков по их кадастровому номеру. Узнать кадастровую стоимость конкретного земельного участка можно только при наличии его кадастрового номера.

7 Декларация по водному налогу

Декларация по водному налогу утверждена Приказом ФНС России от 9 ноября 2015 г. № ММВ-7-3/497@ «Об утверждении формы налоговой декларации по водному налогу, порядка её заполнения, а также формата представления налоговой декларации по водному налогу в электронной форме». По каждому виду водопользования, признаваемому объектом налогообложения в соответствии со статьей 333.9 НК РФ, налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта. В случае если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется налогоплательщиком применительно к каждой налоговой ставке.

При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период. Объем воды, забранной из водного объекта, определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды.

В случае отсутствия водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств. В случае невозможности определения объема забранной воды исходя из времени работы и производительности технических средств объем забранной воды определяется исходя из норм водопотребления. При использовании акватории водных объектов, за исключением сплава древесины в плотях и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства. Площадь предоставленного водного пространства определяется по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных по материалам соответствующей технической и проектной документации.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

При использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотях и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины,

сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

8 Декларация по налогу на добычу полезных ископаемых

Декларация по НДС утверждена Приказом Федеральной налоговой службы от 14 мая 2015 г. № ММВ-7-3/197@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых в электронной форме».

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого (в том числе полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого). Налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением угля, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. Стоимость добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со статьей 340 НК РФ. Налоговая база при добыче угля, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении. Количество добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со статьей 339 НК РФ.

Налоговая база определяется отдельно по каждому добытому полезному ископаемому, определяемому в соответствии со статьей 337 НК РФ. В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Контрольные вопросы

- 1 Что включает в себя понятие «аудит налоговой отчетности»?
- 2 К какому виду услуг можно отнести аудит налоговой отчетности»?
- 3 Что является целью проведения аудита налоговой отчетности»?
- 4 На чем основывается мнение аудитора?
- 5 Какими должны быть аудиторские доказательства?
- 6 Перечислите предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Тесты

- 1 По каким утверждениям (предпосылкам) подготовки отчетности аудитор должен получить доказательства?
 - а) полнота;
 - б) оценка и возникновение;
 - в) представление и раскрытие;
 - г) а, б, в.
- 2 Принимают ли участие органы внутренних дел в выездных налоговых проверках?
 - а) да;
 - б) нет;
 - в) только по запросу налоговых органов;
 - г) нет ответа.
- 3 По какой формуле можно рассчитать налоговое бремя?
 - а) $НБ = ВП : НН \times 100\%$;
 - б) $НБ = НН : ВП$;
 - в) $НБ = НН : ВП \times 100\%$;
 - г) $НБ = НН \times ВП$.
- 4 Сопутствующие аудиту услуги в части аудита налогообложения проводятся с целью выражения мнения о:
 - а) достоверности статистической отчетности;

- б) достоверности налоговой отчетности;
- в) достоверности бухгалтерской отчетности;
- г) достоверности первичной документации.

5 При какой величине налогового бремени услуги по налоговому планированию актуальны для экономического субъекта?

- а) менее 40%;
- б) более 40%;
- в) более 30%;
- г) более 10%.

6 Имеют ли право аудиторские организации и индивидуальные аудиторы самостоятельно определять формы проведения аудита?

- а) да;
- б) нет;
- в) это определяет Министерство Финансов России;
- г) это определяет налоговый орган.

7 Каким образом можно сгруппировать субъектов проверки при аудите налогообложения?

- а) аудируемые лица, контролирующие органы, аудиторские организации;
- б) аудиторские организации, индивидуальные предприниматели, налоговые органы;
- в) аудируемые лица, таможенные органы, органы налоговой полиции;
- г) нет правильного ответа.

8 Обязательны ли к применению федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности при аудите налогообложения?

- а) используются только внутренние стандарты аудиторской организации;
- б) нет;
- в) да;
- г) нет правильного ответа.

9 Какой статьей НК РФ регулируются права налогоплательщика?

- а) 22;

- б) 21;
- в) 23;
- г) нет правильного ответа.

10 Включается ли проверка исполнения налогоплательщиком своих обязанностей в план и программу аудита налогообложения?

- а) да;
- б) нет

1.2 Планирование аудиторской проверки налоговой отчетности

1.2.1. Согласование условий проведения аудита налоговой отчетности

Прежде чем приступить к выполнению аудиторского задания по проверке налоговой отчетности клиента аудиторская организация должна удостовериться в том, что с руководством аудируемого лица достигнуто взаимопонимание по следующим основным вопросам:

- цель выполнения аудиторского задания;
- характер предстоящей работы;
- содержание итоговых документов;
- состав и круг лиц, которые будут знакомиться с результатами работы.

Цель задания согласуется с содержанием соответствующего вида аудиторской услуги: аудит или прочие, связанные с аудитом услуги. Аудит налоговой отчетности выполняется в соответствии с МСА (ISA) 800 «Особые аспекты – аудит финансовой отчетности специального назначения». Примерный перечень аудиторских заданий по выполнению налогового аудита и сопутствующих услуг по налоговым вопросам (прочие услуги) содержится в Приложении 1 к Методике аудиторской деятельности, одобренной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.00 г., протокол № 1.

Характер (от гр. Charakter – отличительная черта, признак) предстоящей работы описывается в специальном задании на проведение аудита налогообложения, где указывается, в отношении каких налогов будет проводиться аудит, какой период времени будет охвачен проверкой, на что будет обращено особое внимание аудитора в зависимости от вида услуги и цели ее оказания.

Содержание итоговых документов, которые должен будет составить аудитор по результатам проверки, следует описывать в специальном задании. Делать это необходимо достаточно подробно, чтобы избежать в дальнейшем претензий со стороны клиента. Необходимо формулировать требования к документам таким образом, чтобы избежать неоднозначности в понимании их формы и содержания.

Состав и круг лиц, которые будут знакомиться с результатами аудита налогообложения может несколько отличаться от того, который традиционно упоминается в числе пользователей информации о проведении обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отчет и заключение аудитора по результатам аудита бухгалтерской финансовой отчетности (БФО) в первую очередь представляется учредителям (собственникам) аудируемого лица и информирует их о мнении аудитора в отношении достоверности финансовых данных за отчетный год. При этом итоговая часть аудиторского заключения не носит конфиденциального характера и должна быть доведена до всех заинтересованных лиц: акционеров, инвесторов, налоговых органов, кредиторов, работников организации и др.

Информация о результатах аудита налоговой отчетности представляется лицу, заказавшему проверку:

- учредителям (собственникам) аудируемого лица;
- руководству аудируемого лица.

Эта информация не доводится до широкого круга лиц, носит характер управленческой информации и служит основанием для принятия управленческих решений, в том числе по снижению налоговых рисков и оптимизации налогообложения.

Кроме специального задания аудитор может использовать в ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица письмо о проведении аудита.

Пример письма приведен в приложении к Правилу (стандарту) № 12 «Согласование условий проведения аудита». Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности может быть применено при оказании услуг по проверкам, не являющимся аудитом, или при оказании услуг по специальным аудиторским заданиям, а также по сопутствующим аудиту услугам. В случае предоставления сопутствующих аудиту услуг или прочих услуг может оказаться уместным составление по этим услугам отдельных писем.

Рекомендуется включить в письмо о проведении аудита налогообложения указание на:

- цели;
- объем аудита;
- итоговые документы;
- состав и круг лиц, которые будут знакомиться с результатами работы;
- обязанности аудитора;
- обязанности аудируемого лица.

Путем составления письма – обязательства заключается оферта (проект договора). Проект договора направляется аудируемому лицу, которое в срок, как правило, не превышающий 30 дней рассматривает данный проект. После чего делает извещение об акцепте. Результатом акцепта является заключение договора на оказание аудиторских услуг, связанных с налогообложением. Акцепт может быть с дополнениями, которые в свою очередь будут рассматриваться в течение 30 дней аудиторской организацией. Если же аудируемое лицо отправило извещение об отказе от акцепта, при условии, что для него заключение договора обязательно, то oferent вправе обратиться в суд с требованием о понуждении заключить договор. Если же для oferenta заключение договора не обязательно, и при этом получен отказ от акцепта, то договор не будет заключён.

1.2.2 Этап предварительного планирования при аудите налоговой отчетности

Невозможно провести качественный и эффективный аудит без этапа планирования, в процессе которого разрабатываются общая стратегия и детальный подход к ожидаемому характеру проверки, сроки проведения и объем аудиторских процедур.

Стратегия проверки основывается на стремлении аудитора в кратчайшие сроки с наименьшими трудозатратами провести качественный аудит. Рекомендуется оформлять стратегию проверки в виде плана, в котором предварительно устанавливается следующее:

- 1) объем и тип необходимых тестов СВК;
- 2) оценка издержек по проведению тестирования;
- 3) пункты, по которым необходимо достичь взаимопонимания с клиентом до начала проверки;
- 4) обоснование целесообразности проведения аудита у данного клиента;
- 5) доказательства того, что аудит может быть проведен с должным качеством.

Стратегия проверки определяется с учетом индивидуальных особенностей каждого экономического субъекта. При сборе информации, необходимой для разработки стратегии проверки следует пользоваться рекомендациями аудиторских правил (стандартов).

Международный стандарт аудита МСА (ISA) 300 и Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) № 3 «Планирование аудита», ориентированы на планирование аудита при проверке клиента, с которым аудитор работает не первый год, хорошо знает его бизнес, и поэтому процедуры, связанные с этапом предварительного планирования (до заключения договора), в этом стандарте не освещены.

Если аудит проводится у клиента впервые, необходимо обратиться к МСА (ISA) 510 «Первичные соглашения по аудиту – начальные сальдо».

Применительно к аудиту налоговой отчетности можно использовать рекомендации по ознакомлению с информацией о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта:

1) внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности;

2) внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями.

Действительно, для аудитора, приступающего к работе с заказом клиента, необходимо прежде всего изучить отраслевые особенности налогообложения экономического субъекта, динамику налогового законодательства за предполагаемый период проверки или консультирования по данной отрасли, специфические отраслевые нормативные и методические документы, местное (региональное) налоговое законодательство. Экономическая ситуация в стране и регионе также может меняться в отношении налогоплательщика: налоговые амнистии, периодически предпринимаемые Правительством, рассрочка по уплате налогов (реструктуризация долгов в бюджет), ужесточение налогового контроля, местные (региональные) мероприятия подразделений налоговых органов и т.д.

Изучая внутренние факторы, влияющие на хозяйственную деятельность клиента, аудитор по сути дела предварительно оценивает систему бухгалтерского, налогового учета и СВК экономического субъекта.

Указанные процедуры целесообразно провести еще до заключения договора с клиентом, как и подразумевается в аудиторских стандартах. Аудиторской фирме желательно составить предварительное мнение о благонадежности бизнеса, отсутствии крупных сокрытий, преступного ухода от налогов и т.п., а также убедиться в платежеспособности клиента. В случае обнаружения указанных признаков, следуя принципам профессиональной этики, аудитору лучше отказаться от заказа.

При выполнении этих процедур до заключения договора аудитор может столкнуться с опасением со стороны руководства клиента по поводу соблюдения

конфиденциальности информации. Для того чтобы получить доступ к определенному перечню документов, можно составить предварительное соглашение с включением в него пункта, обязывающего стороны соблюдать конфиденциальность.

Для предварительного изучения СВК клиента можно ограничиться запросом следующих документов:

- бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- статистическая отчетность;
- налоговые декларации;
- учетная политика для целей бухгалтерского учета и для целей налогового учета;
- схема документооборота.

Кроме того, в устной беседе с руководством и ответственными сотрудниками предполагаемого клиента рекомендуется выяснить:

- определена ли корпоративная структура фирмы и каким образом;
- кто является основными акционерами;
- какова структура капитала;
- какова организационная структура;
- определены ли миссия, цели и стратегия развития;
- виды источников финансирования;
- местонахождение средств производства, складов, офисов, филиалов и обособленных подразделений;
- товары или услуги, работы и рынки (основные клиенты и контракты, рентабельность, доля рынка, экспорт, политика цен, гарантии, книга заказов);
- условия оплаты (деньгами, путем взаимозачета, векселями и т.д.);
- коммерческие концессии, лицензии, патенты;
- производственные процессы;
- основные поставщики товаров и услуг (долгосрочные или разовые, стабильность снабжения, условия оплаты, импорт, условия доставки);
- запасы (местонахождение, количество, ограничения доступа, санкционирование расхода);

- основные средства (структура, собственные, арендованные, производственные, непроизводственные, сданные в аренду, амортизация и т.п.)
- категории основных расходов;
- НИОКР (научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы);
- валютные операции и обязательства;
- информационные системы;
- структура долгов;
- планы, сметы, прогнозирование доходов, расходов и финансовых потоков;
- лизинг, кредиты, займы;
- операции с ценными бумагами;
- судебные разбирательства, претензионная работа.

Можно представить вопросник в виде тестов с установлением по каждому вопросу количества баллов в зависимости от влияния фактора на объем предстоящей работы и уровень внутривладельческого (неотъемлемого) риска. Работу, как правило, проводит аудитор высшей квалификации.

После предварительного знакомства с клиентом и его бизнесом можно приступить к рассмотрению налоговой отчетности. Целесообразно документировать процесс предварительного знакомства с налогообложением клиента. Например, оформить документ «Обзор», где фиксировать поэлементно все составляющие той или иной налоговой декларации за определенный период. По «Обзору» на фирме проводится анализ действующей системы налогообложения клиента, проводится сопоставление с теми данными, которые были получены при опросе руководства и ответственных лиц. В представленной таблице для примера приведен «Обзор» по НДС и налогу на прибыль согласно законодательству, действующему в отчетном периоде – II квартале 2017 г. В этом документе в упрощенной краткой форме приведен перечень основных элементов налога и их характеристики. Задачей аудитора является выбор и выделение тех характеристик, которые присущи данному аудируемому лицу и отражены в его декларации. Затем эти элементы и их характеристики анализируются и проверяются на соответствие законодательству, учетной (налоговой) политике и системе налогообложения.

Таблица 5 – Обзор налога на добавленную стоимость (глава 21 НК РФ по состоянию на период с 1 апреля по 30 июня 2017 г. II квартал 2017 г.)

Основные элементы налога	Регулирующая статья НК РФ	Характеристики
1	2	3
1 Налогоплательщики	Статья 143	<ul style="list-style-type: none"> - организации; - индивидуальные предприниматели; - лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза
2 Объект налогообложения	Статья 146	<p>Объектом налогообложения признаются следующие операции:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав; 2) передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций; 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; 4) ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией

Продолжение таблицы 5

1	2	3
3 Налоговая база	Статья 153	<p>Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).</p> <p>1 При ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с настоящей главой и таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.</p> <p>2 При применении налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.</p> <p>3 При передаче имущественных прав налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных настоящей главой</p>
4 Налоговый период	Статья 163	Налоговый период устанавливается как квартал
5 Ставка налога	Статья 164	1 Налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов;

Продолжение таблицы 5

1	2	3
		<p>2 Налогообложение производится по налоговой ставке 10 процентов;</p> <p>3 Налогообложение производится по налоговой ставке 18 процентов</p>
<p>6 Порядок исчисления налога</p>	<p>Статья 166</p>	<p>Сумма налога при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете – как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз</p>
<p>7 Налоговые вычеты</p>	<p>Статья 171</p>	<p>Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 настоящего Кодекса, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты</p>
<p>8 Порядок и сроки уплаты налога</p>	<p>Статья 174</p>	<p>Уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения, на территории РФ производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено настоящей главой</p>

Продолжение таблицы 5

1	2	3
9 Порядок возмещения налога	Статья 176	В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии с положениями настоящей статьи.

Таблица 6 – Обзор налога на прибыль организаций (глава 25 Налогового кодекса РФ по состоянию на период с 1 апреля 2017 г. по 30 июня 2017 г.: II квартал 2017 г.)

Основные элементы налога	Регулирующая статья НК РФ	Характеристики
1	2	3
1 Налогоплательщики	Статья 246 НК РФ	<p>1 Российские организации;</p> <p>2 иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ</p> <p>3 Организации, являющиеся ответственными участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признаются налогоплательщиками в отношении налога на прибыль организаций по этой консолидированной группе налогоплательщиков</p> <p>4 Участники консолидированной группы налогоплательщиков исполняют обязанности налогоплательщиков налога на прибыль</p>

Продолжение таблиц 6

1	2	3
		<p>организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в части, необходимой для его исчисления ответственным участником этой группы</p>
<p>2 Объект налогообложения</p>	<p>Статья 247 НК РФ</p>	<p>Прибыль, полученная налогоплательщиком.</p> <p>Прибылью в целях настоящей главы признается:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов; 2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов; 3) для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в РФ; 4) для организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков - величина совокупной прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков, приходящаяся на данного
<p>3 Налоговая база</p>	<p>Статья НК 274 РФ</p>	<p>Денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии со статьей 247 НК РФ, подлежащей налогообложению</p>

Продолжение таблиц 6

1	2	3
4 Ставка налога	Статья НК 284 РФ	Налоговая ставка устанавливается в размере 20 процентов: - сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2 процентов, зачисляется в федеральный бюджет; - сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 процентов, зачисляется в бюджеты субъектов РФ
5 Налоговый период и отчетный период	Статья НК РФ 285	1 Налоговым периодом по налогу признается календарный год. 2 Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года
6 Налоговые льготы	Статья НК РФ 284	1 Для организаций – резидентов особой экономической зоны законами субъектов РФ может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, при условии ведения отдельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами территории особой экономической зоны. При этом размер указанной налоговой ставки не может быть выше 13,5 %.

Продолжение таблиц 6

1	2	3
		<p>2 К налоговой базе, определяемой организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность применяется налоговая ставка 0.</p> <p>3 Для организаций – резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организаций - резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных решением Правительства Российской Федерации в кластер, налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 процентов.</p>
<p>7 Порядок исчисления налога</p>	<p>Статья НК 286 РФ</p>	<p>1 Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, определяемой в соответствии со статьей 274 настоящего Кодекса.</p> <p>2 Если иное не установлено пунктами 4, 5 и 7 настоящей статьи, сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно</p>
<p>8 Порядок и сроки уплаты налога</p>	<p>Статья НК 287 РФ</p>	<p>1 Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период.</p>

После завершения предварительного знакомства с бизнесом клиента и факторами, влияющими на его деятельность, необходимо оценить возможность

проведения аудита. Если принимается решение о том, что проведение аудита возможно с должным уровнем качества, то формируется состав аудиторской группы, заключается договор и составляется специальное аудиторское задание.

1.2.3 Организация проведения этапа планирования при аудите налоговой отчетности

Детальный подход к ожидаемому характеру, временным рамкам и объему работ по тем объектам аудита, которые были определены в специальном задании на проведение аудита налоговой отчетности, описываются в плане и программе аудита.

При разработке общего плана проведения аудита налоговой отчетности необходимо принимать во внимание следующее.

1 Специфику налогообложения в отрасли и режим налогообложения аудируемого лица.

2 Состояние системы внутреннего контроля клиента.

3 Ожидаемые риск необнаружения и уровень существенности.

4 Характер, временные рамки и объем процедур по существу.

5 Взаимную координацию действий и контроль качества.

Общий план должен служить основой для составления и проведения программы аудита. В плане указываются сроки и график проведения аудита и подготовки итогового документа, оговоренного в специальном задании.

План аудиторской проверки составляется, как правило, с применением компьютеров в соответствии с правилом (стандартом) «Планирование аудита» каждый этап планирования должен быть уточнен с учетом влияния на процесс аудита применяемых экономическим субъектом информационных технологий и системы компьютерной обработки данных (КОД). Уровень автоматизации обработки учетной информации должен быть учтен при определении объема и характера аудиторских процедур.

При планировании проведения аудита с применением компьютеров следует

учесть:

1 наличие в аудиторской организации необходимого обеспечения (информационного, программного, технического) как для проведения аудита, так и для оказания сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг с применением компьютеров;

2 дату начала аудиторской проверки, которая должна соответствовать дате представления аудитору данных в виде, согласованном с экономическим субъектом;

3 факт привлечения к работе экспертов в области информационных технологий;

4 знания, опыт и квалификацию аудитора в области информационных технологий;

5 целесообразность использования тестов, производимых без использования компьютеров;

6 эффективность использования компьютера при проведении аудита.

Предварительно рассчитанные параметры аудита – риск необнаружения и уровень существенности, – также отражаются в плане. Если в соответствии с оценкой СВК и рисков принято решение о выборочной проверке по всем объектам или по некоторым из них, формируется аудиторская выборка.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. В программе аудита целесообразно также отметить, какие аудиторские процедуры будут выполнены с применением компьютеров. Для этого важно оценить систему КОД экономического субъекта, изучив следующие моменты:

1 особенности информационного, программного и технического обеспечения экономического субъекта;

2 особенности организационной формы обработки данных у экономического субъекта

3 разделы и участки учета, функционирующие в среде КОД;

4 способ передачи данных (с использованием каналов связи, через внешние носители (например, флэш-носители), ввод данных с клавиатуры);

5 особенности обеспечения архивирования и хранения данных;

б особенности размещения: являются ли рабочие места локальными или они объединены в сеть.

Аудиторская программа состоит, как правило, из двух частей:

- программа тестов средств контроля;
- программа аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля представляет собой вопросник, который позволяет в достаточно короткое время собрать информацию о функционировании СВК, о слабых и (или) проблемных местах в системах контроля и учета. Эта информация обрабатывается по установленной в аудиторской фирме системе (балльная, уровневая и т.п.). Обнаруженным в процессе тестирования слабым и проблемным зонам в последствии, при проведении процедур по существу уделяется дополнительное внимание. Чем качественнее проведено тестирование, тем меньшие трудозатраты могут быть заложены в проверку по существу.

Аудиторские процедуры по существу направлены на детальную проверку правильности отражения в бухгалтерском и налоговом учете доходов, расходов и иных объектов налогообложения. Программа представляет собой в данном случае перечень действий аудитора по каждому объекту проверки.

Эффективность аудиторских процедур может быть повышена благодаря использованию компьютеров при проведении аудита при получении и оценке некоторых аудиторских доказательств в тех случаях, когда:

1 проверке подвергаются большие однородные массивы данных по участкам и операциям бухгалтерского учета;

2 у проверяемого экономического субъекта используется унифицированная стандартная система оформления бухгалтерских операций;

3 имеется и используется информационно-поисковая система для расшифровки и подтверждения наличия соответствующих первичных документов, регистров бухгалтерского учета;

4 имеется и используется автоматизированная система контроля исполнения утвержденного регламента решения соответствующих учетных задач.

Применение компьютеров позволяет аудитору провести следующие

процедуры:

- 1 тестирование операций и остатков по счетам в компьютерной базе данных;
- 2 аналитические процедуры с целью выявления отклонений от обычно принятых параметров в компьютерной базе данных;
- 3 тестирование базы данных проверяемого экономического субъекта;
- 4 тестирование информационного, математического, программного и технического обеспечения проверяемого экономического субъекта.

После окончания процесса планирования общий план и программа проверки должным образом документируются и визируются руководством аудиторской организации. При необходимости, можно согласовывать общий план и программу с руководством аудируемого лица.

Выполнение работ по налоговому аудиту может включать несколько этапов:

- 1 предварительная оценка существующей системы налогообложения экономического субъекта;
- 2 проверка и подтверждение правильности исчисления и уплаты налогов и сборов в бюджет;
- 3 завершение проверки.

Предварительная оценка существующей системы налогообложения включает в себя:

- определение факторов, влияющих на систему налогообложения;
- проверка методики исчисления платежей;
- оценка документооборота;
- предварительный расчёт налоговых показателей.

Налоговый учет сегодня является частью бухгалтерского учета предприятия. Формируется налоговый учет по правилам налогового законодательства, и именно проверка соответствия нормам налогового законодательства лежит в основе аудита расчетов с бюджетом по налогам и сборам в целом.

Проверка и подтверждение правильности исчисления и уплаты налогов и сборов включает проверку налоговой отчетности по установленным формам налоговых деклараций, расчетов по налогам, расчетов авансовых платежей,

налоговых регистров. Детально проверяется правильность определения объекта налогообложения, налоговой базы, ставок, льгот и вычетов, налогового периода, правильность и своевременность уплаты в соответствующий бюджет налогов и сборов.

При использовании для проведения аудита компьютеров повышается эффективность проведения таких аудиторских процедур, как проверка арифметических расчетов и составление альтернативного баланса

При проверке полноты и правильности исчисления налогов целесообразно выбрать отчетный период, который проверяется сплошным методом.

Если это невозможно из-за большого объема документов, то планируется выборочная проверка внутри одного отчетного периода и по налоговому периоду в целом, используя виды аудиторской выборки.

Проверку можно осуществлять двумя способами.

Первый способ – рассмотреть данные налоговой отчетности в сравнении с данными аналитических регистров налогового учета. Затем сравнить регистры аналитического налогового учета со сведениями в первичных документах.

Второй способ – проверить на основании первичных документов полноту формирования налоговых регистров учета и далее формирование налоговой отчетности. В качестве рабочей документации аудитора при проверке расчетов с бюджетом по налогам и сборам можно использовать аналитические таблицы.

На завершающем этапе проверки обобщаются результаты. Дается оценка ошибкам и искажениям, формируется мнение аудитора о достоверности данных отчетности, готовится письменная информация руководству аудируемого лица.

1.2.4 Оценка системы внутреннего контроля (СВК) аудируемого лица

Систему внутреннего контроля клиента при аудите налоговой отчетности можно подразделить следующим образом:

– система налогового учета;

- контрольная среда;
- средства контроля.

Система налогового учета основывается на методических, организационных и технических приемах и методах, используемых для регистрации, накопления, систематизации информации о налогооблагаемых показателях, и ее отражении в отчетности.

Предварительное представление о системе налогового учета клиента можно получить путем тестирования (таблица 7).

Таблица 7 – Предварительное тестирование СВК

Содержание	Ответ		Примечание
	Да	Нет	
1	2	3	4
1 Оформление и представление налоговой отчетности	*	*	
1.1 Оформлены ли налоговые декларации должным образом:	*	*	
– форма соответствует той, которая принимается налоговыми органами согласно действующим нормативным документам	+		
– декларация заполнена без помарок, исправлений		+	
– есть подписи должностных и ответственных лиц	+		
– есть отметка налогового органа о приеме декларации	+		
1.2 Соблюден ли срок сдачи налоговой декларации	+		
1.3 Дополнительные налоговые декларации за данный налоговый (отчетный) период не предоставлялись		+	
1.4 Организовано ли хранение налоговой отчетности в отдельных папках с разбивкой по налоговым (отчетным) периодам	+		
2 Организация системы налогового учета и отчетности	*	*	

Продолжение таблицы 7

1	2	3	4
2.1 Имеется ли должностная(ые) инструкция(ии) работника(ов), ответственного(ых) за составление налоговой отчетности	+		
2.2 Имеется ли должностная инструкция работника, ответственного за представление налоговой отчетности		+	
2.3 Имеется ли должностная инструкция работника, контролирующего правильность, полноту, достоверность составления налоговой отчетности и своевременность ее представления	+		
2.4 Имеется ли структура организации с указанием места и соподчиненности звеньев, ответственных за налоговую отчетность	+		
2.5 Оформляются ли приказы на замещение и исполнение обязанностей лиц, ответственных за составление налоговой отчетности лиц на период их отсутствия (отпуск, болезнь и т.п.)	+		
2.6 Составлением отчетности занимается работник высшей бухгалтерской квалификации (высшее экономическое образование, стаж работы по специальности более 3-х лет)	+		
2.7 Повышение квалификации, обучение, посещение семинаров проводится для работников, занимающихся составлением налоговой отчетности не реже, чем один раз в год	+		
2.8 Организация является подписчиком изданий по бухгалтерскому учету и налогообложению	+		

Продолжение таблицы 7

1	2	3	4
2.9 Организация является пользователем (с правом обновления) программ «Консультант Плюс» и (или) «Гарант»	+		
2.10 Налоговая отчетность формируется в электронном виде с использованием лицензированного программного продукта, приобретенного у официального дилера с правом регулярного обновления	+		
2.11 Доступ к электронной версии налоговой отчетности ограничен (наличие списка пользователей и паролей)		+	
3 Контроль со стороны налоговых органов			
3.1 Ошибки при камеральной проверке налоговым органом не выявлены (отсутствуют постановления налогового органа и требования по устранению ошибок в налоговой отчетности)	+		
3.2 Проводилась ли выездная налоговая проверка за данный период	+		
3.3 При проведении выездной налоговой проверки за данный период нарушения не выявлены	+		
ИТОГО	17	4	

Рекомендуемые критерии оценки по результатам тестирования:

Количество отрицательных ответов «Нет»:

- до 1 (включительно) – высокая СВК
- до 5 (включительно.) – средняя СВК
- свыше 5 – низкая СВК

Представленная таблица тестов позволяет также выявить предполагаемые зоны риска (вопросы с ответом «нет»), которые должны проверяться по существу с особым вниманием и тщательностью.

Контрольная среда (Control environment) – общее отношение, осведомленность и действия директоров и руководства, относящиеся к системе внутреннего контроля, а также значимость таких систем для субъекта.

Контрольная среда подготовки и представления пользователю налоговой отчетности будет зависеть от того, насколько ответственно относится руководство к исполнению обязанностей налогоплательщика, насколько исполнительный орган осведомлен о системе налогообложения, правах налогоплательщика и налогового органа.

Основные обязанности налогоплательщика перечислены в ст. 23 НК РФ. Анализируя готовность контрольной среды к обеспечению исполнения обязанностей налогоплательщика, аудитор должен получить следующие доказательства.

1 Понимание руководством значимости своевременного и полного выполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 23 части 1 НК РФ.

Основной обязанностью в соответствии с п.п. 1, п. 1, ст. 23 является обязанность уплачивать законно установленные налоги. Все остальные обязанности так или иначе обеспечивают ее выполнение. Готовность руководства исполнять эти обязанности зависит от ряда факторов:

а) стиль руководства: готовность руководства уплачивать все установленные законом налоги; оценка руководством коммерческих и налоговых рисков; понимание руководством значения налоговой отчетности; готовность к исправлению существенных ошибок, к их декларированию и дополнительной уплате налогов; получение консультаций у аудиторов; выполнение рекомендаций, выданных аудитором по результатам проверки; приоритет системы внутреннего контроля фирмы; осуществление контроля за ведением бухгалтерского и налогового учета; обеспечение функционирования процесса налогообложения (информационное, кадровое, техническое, юридическое, финансовое наполнение);

б) организационная структура: соответствие между организационной структурой и размерами, степенью сложности бизнеса фирмы-клиента; распределение ответственности и полномочий на предприятии; уровень, на котором разрабатывается стратегия деятельности; подконтрольность отдела по

налогообложению руководству фирмы-клиента; взаимоотношения между руководством бухгалтерии, отделом по налогообложению и аналитическим отделом; практика приглашения главного бухгалтера и финансового директора на заседания совета директоров, посвященные разработке стратегии и анализу результатов деятельности, в том числе налоговым последствиям совершенных сделок и анализу налоговых схем предстоящих сделок;

в) распределение полномочий: наличие должностных инструкций и кодекса поведения сотрудников, занятых расчетом, уплатой налогов, подготовкой налоговой отчетности и представлением ее пользователю; ознакомление сотрудников с инструкциями и кодексом; определение полномочий должностных лиц, ответственных за обнаружение ошибок в начислении и уплате налогов;

г) кадровая политика: соответствие кадровой политики величине и структуре предприятия; привлечение к работе сотрудников соответствующей квалификации; организация процесса повышения квалификации; регулирование текучести кадров;

д) правильное ведение налогового учета и составление налоговой отчетности: соблюдение графика составления отчетности; наличие учетной политики в целях налогообложения, соответствие внешней отчетности внутренним отчетам руководства; соответствие порядка подготовки внутренней отчетности величине и структуре предприятия; своевременное представление информации руководству по поводу обнаружения ошибок и злоупотреблений; разработка процедур по защите от несанкционированного доступа к документам, записям, имуществу; наличие системы внутреннего контроля на предприятии.

2 Своевременная постановка на учет в налоговых органах.

Эта обязанность установлена п.п. 2 п. 1 ст. 23 НК РФ. В целях осуществления налогового контроля налогоплательщик в установленный срок должен встать на учет в налоговых органах в соответствии со ст. 83, ст. 84 НК РФ. Постановка на учет осуществляется:

- по месту нахождения организации;
- по месту нахождения филиалов и представительств организации, а также обособленных подразделений;

– по месту жительства физического лица;

– по месту нахождения принадлежащего организации и физическим лицам недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Для организаций, которые изменяют место нахождения, предусмотрена обязанность переучета. Снятие с учета организации осуществляется в случае ликвидации или реорганизации, закрытия филиала или представительства.

При создании обособленного подразделения, заявление о постановке его на учет должно быть подано не позднее одного месяца после создания.

Руководством объекта налоговой отчетности должна быть предусмотрена в организационной структуре служба и ответственные лица по обеспечению своевременного исполнения обязанностей по этому пункту НК РФ.

Аудитору следует убедиться в том, что у проверяемого лица имеются в наличии все необходимые регистрационные свидетельства, в том, что они получены своевременно, без нарушения сроков, установленных НК РФ. Аудитор исследует информационные связи между подразделениями организации, ведущими учет филиалов, подразделений, недвижимого имущества, транспортных средств (кадровая служба, транспортный цех, менеджеры фирмы) и подразделениями, ответственными за постановку на учет в налоговых органах (бухгалтерия, специальные отделы по налогам и т.п.).

3 Ведение в установленном порядке учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения;

Данная обязанность предусмотрена п.п. 3 п. 1 ст. 23 НК РФ. Руководство организации обязано обеспечить ведение бухгалтерского и налогового учета во всех аспектах (организационный, технический, методологический).

Аудитор должен собрать аудиторские доказательства того, что постановка бухгалтерского и налогового учета в организации позволяет получать своевременную и полную информацию о доходах и расходах отчетного (налогового) периода для выполнения всех задач по формированию налогооблагаемых баз по всем налогам, уплачиваемым проверяемым лицом.

4 Своевременное представление налоговых деклараций (налоговой отчетности).

Обязанность установлена п.п. 4, п. 1 ст. 23 НК РФ.

Система документооборота организации должна предусматривать своевременную подготовку налоговых отчетов, ответственные лица обязаны следить за исполнением графиков по представлению налоговых деклараций. Аудитор убеждается в том, что соответствующие лица назначены приказом руководителя, объем их обязанностей установлен и их ответственность определена.

5 Обеспечение представления налоговым органам и их должностным лицам документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов;

Обязанность установлена п.п. 5, п. 1 ст. 23 НК РФ.

В случае непредставления налоговым органам необходимых для расчета налогов документов они вправе определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам (ст. 31 НК РФ). Обязательным является предоставление документов в соответствии со ст. 88 и 93 НК РФ, т.е. в случаях проведения проверок. Так, например, часто при проведении камеральной проверки по НДС, налоговый орган запрашивает у налогоплательщика первичные документы, подтверждающие величину налогового вычета.

Документооборот организации должен быть построен таким образом, чтобы обеспечивать подтверждение сумм, отраженных в налоговых декларациях. Работники бухгалтерии должны иметь возможность без лишних усилий и затрат времени обеспечивать выдачу запрашиваемых налоговым органом документов.

Аудитор выборочно исследует случаи запроса документов налоговыми органами и то, каким образом эти требования налогового органа были исполнены налогоплательщиком, не было ли случаев претензий со стороны налогового органа по поводу некачественного или несвоевременного исполнения этого требования. Аудитор также должен выяснить причину задержки (отказа) в предоставлении информации. Не явилось ли это следствием недостаточной компетентности

работников или неготовности к предоставлению сведений вследствие отсутствия документов или должного порядка в учете.

6 Выполнение законных требований налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

Данная обязанность предусмотрена п.п. 6 п. 1 ст. 23 НК РФ.

Налогоплательщик должен выполнять законные требования налогового органа. В том случае, если налогоплательщик считает, что требования налогового органа незаконны, он должен их обжаловать в порядке, установленном законодательством. Это вызвано тем, что в административном праве действует презумпция правомерности действий должностного лица, т.е. требования должностных лиц административных органов считаются законными, пока не будет доказано обратное.

Анализируя выполнение налогоплательщиком данной обязанности, аудитор должен убедиться в том, что в организации есть компетентные лица, общающиеся с налоговыми органами по поводу их законных требований, в том, что эти лица наделены достаточными полномочиями для отстаивания в суде в случае необходимости своих прав налогоплательщика. Также аудитор получает доказательства о том, что признанные требования налогового органа по устранению ошибок или по уплате налогов и пеней своевременно и в полном объеме исполняются ответственными лицами, и что за осуществлением этих операций установлен контроль.

7 Обеспечение представления налоговым органам необходимой информации и документов, в случаях и порядке, предусмотренном Кодексом;

Данная обязанность налогоплательщика, предусмотренная п.п. 7 п. 1 ст.23 НК РФ можно считать аналогичной той, что указана в п.п. 5, п. 1, ст.23 НК РФ.

8 Обеспечение сохранности в течение четырех лет данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций – также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;

Обязанность предусмотрена п.п. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ.

Следует отметить, что в соответствии со ст. 29 ФЗ «О бухгалтерском учете» организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных (с указанием сроков их использования) должны храниться организацией не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

Если при налоговой проверке обнаружится отсутствие необходимых документов за три года, предшествующих проверке, то налоговые органы на основании п. 1 ст. 31 НК РФ вправе определить суммы налогов, подлежащих внесению налогоплательщиками в бюджет, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

Аудитору в связи с этой обязанностью налогоплательщика следует убедиться в том, что система и график документооборота обеспечивают необходимые сроки хранения, что в организации создан архив, созданы условия хранения документов, назначены ответственные лица.

9 Пунктом 2 ст. 23 НК РФ предусмотрена специальная обязанность для организаций и индивидуальных предпринимателей предоставлять в налоговые органы по месту учета в строго установленные сроки дополнительные сведения, связанные с их деятельностью:

- об открытии или закрытии счетов – в семидневный срок;
- обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;
- обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ – в срок не позднее одного месяца со дня их создания или ликвидации;
- о реорганизации – в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения.

Аудитору следует убедиться в том, что ответственные лица налогоплательщика знают об этих обязанностях и сроках их исполнения. Необходимо собрать доказательства о том, что все действующие расчетные счета зарегистрированы в налоговом органе и имеются соответствующие извещения, в том, что все поименованные в учредительных документах филиалы и подразделения имеют регистрацию в налоговом органе как по месту регистрации юридического лица, так и по месту их нахождения. Аудитору также следует проверить, все ли обособленные подразделения отражены в учредительных документах, нет ли структурных подразделений, фактически относящихся к обособленным подразделениям, но не зарегистрированных должным образом. Также проверяется фактическая деятельность каждого филиала и подразделения, возможно, что среди них есть ликвидированные или бездействующие, о чем также необходимо принимать соответствующие руководящие решения, внесение изменений в учредительные документы и извещение налоговых органов.

Местом нахождения юридического лица является местонахождение его органов [2]. В связи с чем аудитору следует проверить соответствие юридического адреса органа управления и того адреса, который зарегистрирован в налоговом органе.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик несет ответственность в соответствии с законодательством РФ. Ответственность за налоговые правонарушения предусмотрена статьями 116-129 НК РФ. Аудитор имеет возможность на этапе планирования оценить в суммовом выражении размеры возможных убытков аудируемого лица вследствие неисполнения обязанностей налогоплательщика и довести их до сведения руководства клиента.

Изучение и оценку среды контроля рекомендуется проводить в два этапа:

- 1) общее знакомство с системой внутреннего контроля и ее оценка;
- 2) первичная оценка надежности среды контроля.

Для оценки надежности контрольной среды можно использовать следующую градацию: высокая, средняя, низкая.

Процедуры (средства) контроля (Control procedures) – политика и процедуры, организованные руководством организации в дополнение к контрольной среде для реализации конкретных ее задач [23].

В отношении начисления и уплаты налогов в качестве процедур контроля могут быть использованы следующие приемы:

1) Арифметический контроль правильности исчисления налогооблагаемых показателей и сумм налогов, отраженных в налоговых регистрах и налоговых декларациях;

2) Контроль составления первичных документов и налоговых деклараций по форме, а также по соблюдению процедур согласования и санкционирования;

3) Установление графика документооборота и контроль за его соблюдением;

4) Проведение периодических сверок расчетов по различным участкам бухгалтерского и налогового учета. Контроль со стороны вышестоящих сотрудников за исполнителями этих расчетов;

5) Сравнение фактического наличия имущества и обязательств с данными бухгалтерского учета путем проведения инвентаризаций;

6) Периодическая сверка данных с дебиторами и кредиторами (в том числе с налоговыми органами);

7) Установление ограничений прямого физического доступа к имуществу и информации;

8) Установление ограничения доступа к компьютерным информационным системам;

9) Регулярный сравнительный анализ фактических и плановых (сметных) показателей (в том числе налогов).

Изучение и оценку среды контроля и отдельных средств контроля рекомендуется проводить в два этапа:

1 Первичная оценка надежности средств контроля;

2 Подтверждение оценки надежности средств контроля.

Для оценки отдельных средств контроля также, как и для оценки контрольной среды можно использовать градацию: высокая, средняя, низкая.

1.2.5 Оценка аудиторского риска

Аудиторский риск предусматривает вполне определенный, допустимый в рамках проведения качественного аудита риск того, что ошибка будет пропущена аудитором или риск того, что он опровергнет достоверность отчетности, в которой на самом деле существенные ошибки отсутствуют. Любой профессионал рискует, выражая свое мнение в условиях объективных ограничений, которые свойственны как аудиту, так и финансовым показателям, которые он подтверждает. В отношении показателей, используемых в налогообложении, также действуют ограничения и неопределенности, влияющие на величину аудиторского риска.

Особенность аудита налогообложения состоит в том, что налоговая отчетность, в отличие от финансовой отчетности, всегда будет перепроверена контролирующими органами. В силу этого обстоятельства, аудитор вынужден идти на максимальное снижение аудиторского риска, а значит на снижение риска необнаружения, поскольку любая пропущенная им ошибка, какой бы незначительной она не казалась, может быть обнаружена налоговым инспектором, что повлечет штрафы и пени. То есть налоговая ошибка должна оцениваться с учетом штрафных санкций и дополнительных сумм за просрочку платежа. Таким образом, при проведении аудита налогообложения аудитор должен стремиться максимально снизить аудиторский риск.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов:

- 1) неотъемлемый риск (НР);
- 2) риск средств контроля (РСК);
- 3) риск необнаружения (РН).

Неотъемлемый риск (НР) выражает вероятность возникновения ошибки при сложившемся способе ведения финансово-хозяйственной деятельности до проверки системой внутрихозяйственного контроля.

Риск средств контроля (РСК) выражает вероятность того, что существующая ошибка, превышающая допустимую величину, не будет обнаружена системой контроля аудируемого лица.

Риск необнаружения (РН) выражает вероятность того, что выполнение всех аудиторских процедур и надлежащий сбор доказательств не позволят обнаружить ошибки, превышающие допустимую величину.

Стандартная модель аудиторского риска (АР), предписанная аудиторскими стандартами, может быть выражена следующей формулой:

$$AP = PСИ \times PНСИ, \quad (3)$$

где РСИ – риск существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности;

РНСИ – риск необнаружения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На практике, как правило применяется формула с использованием трех компонентов риска: неотъемлемого (НР), риска средств контроля (РК) и риска необнаружения (РН).

Возможны различные подходы к оценке аудиторского риска с использованием этой модели. Рассмотрим один из самых распространенных, когда оценка производится с применением цифровых расчетов.

Величины НР и РК определяются аудитором на этапе планирования и оценки СВК в процентах. Аудиторский риск (АР) устанавливается путем выбора процентного числа из общепринятого диапазона 5 % – 10 %. Риск необнаружения (РН) определяется расчетным путем:

$$РН = \frac{AP}{НР \times РК}. \quad (4)$$

Например, на этапе планирования, проанализировав влияние внешних и внутренних факторов на деятельность клиента, аудитор оценил СВК клиента и пришел к выводу, что оценка НР и РСК «средняя». В процентном выражении оценке «средняя» соответствует диапазон процентных чисел 40 % – 60 %. Устанавливаем размер компонентов аудиторского риска: АР, НР и РК составляют 5 %, 40 % и 60 % соответственно.

Тогда:

$$РН = \frac{0,05}{0,4 \times 0,6} = 0,2 = 20\%.$$

Полученная величина РН означает, что при проведении проверки у данного клиента аудитор может допустить вероятность необнаружения ошибок в пределах 20 %.

Риск необнаружения определяет количество доказательств, которые аудитор планирует собрать. Если аудитор берет на себя большой риск необнаружения, и, при этом, намерен провести проверку качественно и быстро, он собирает достаточные надлежащие аудиторские доказательства с применением выборочного метода, основываясь на доверии к СВК клиента. Если в процессе проверки обнаруживается, что система внутреннего контроля не так надежна, как казалась в начале, аудитор должен отреагировать на это мероприятиями по снижению РН (увеличение выборки, дополнительные процедуры, снижением уровня существенности).

При аудите налоговой отчетности аудитор должен стремиться максимально снизить риск необнаружения, поэтому часто аудиторы при проверке налогов прибегают к сплошной выборке. В данном случае аудит приобретает характер подтверждающего аудита. То есть аудитор повторяет действия бухгалтера по обработке первичных документов, их систематизации и составлению отчетности. В этом случае трудоемкость работ аудитора многократно возрастает, что приводит к увеличению договорной стоимости аудита налогообложения.

Если аудитор работает с клиентом не первый год, хорошо знает сильные и слабые стороны системы внутреннего контроля, он может довериться в некоторых

случаях системе учета клиента и провести выборочное исследование, осознанно увеличивая, таким образом, риск необнаружения.

1.2.6 Определение допустимой ошибки (уровня существенности)

Существенность информации – это ее свойство, которое делает ее способной влиять на экономические решения разумного пользователя такой информации.

При подготовке общего плана аудита следует установить применимые для нее уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной.

Существуют различные методики расчета уровня существенности.

В международном аудите применяется МСА (ISA) 320 «Существенность в аудите». Российские аудиторы руководствуются федеральным стандартом ФПСАД № 4 «Существенность в аудите», в котором описаны общие подходы к определению уровня существенности, но не содержится конкретной методики его нахождения.

Одной из самых распространенных, практически применяемых методик, является методика, рекомендованная Правилom (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск», одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ 22.01.1998 года, протокол № 2. Эта методика предусматривает порядок расчета, основанный на использовании базовых показателей отчетности (прибыль, затраты, валюта баланса, собственный капитал) и процентного числа. Процентное число устанавливается исходя из границ, установленных для величины суммарной погрешности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Считается, что погрешность более 10 % существенно искажает информацию, а обнаружение погрешности менее 2 % требует слишком больших трудозатрат.

Пример порядка расчета уровня существенности по указанной методике представлен в таблице 8.

Таблица 8 – Расчет уровня существенности по методике, рекомендуемой Правилom (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск»

Наименование базового показателя	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности, тыс. р.	Доля, %	Расчетное значение применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. р. (гр. 2 x гр. 3)/ 100%
1	2	3	4
Балансовая прибыль	3142	5	157
Валовый объем реализации без НДС	12709	2	254
Валюта баланса	7575	2	152
Собственный капитал	3151	10	315
Общие затраты предприятия	9546	2	191

Определим единый уровень существенности как среднее арифметическое показателей графы 4:

$$\frac{(157 + 254 + 152 + 315 + 191)}{5} = 213,8 \text{ (тыс. р.)}$$

Округляем до 214 тыс. р.

Наибольшее значение отличается от среднего на:

$$\frac{(315 - 214)}{214} \times 100\% = 47,19\%.$$

Наименьшее значение отличается от среднего на:

$$\frac{(214 - 152)}{214} \times 100\% = 28,97\%.$$

Из расчета исключаются показатели, которые отличаются от средней величины в большую и меньшую стороны в значительной степени, в данном случае исключаем показатели 315 тыс.р. и 152 тыс.р.

На базе оставшихся показателей рассчитываем новое среднее значение уровня существенности, которое для удобства использования округляется, но так, чтобы после округления значение не отличалось более чем на 20 % в ту или иную сторону от среднего значения.

В данном случае новое среднее арифметическое значение составит:

$$\frac{(157 + 254 + 191)}{3} = 200,6 \text{ (тыс. р.)}.$$

Округляем до 201 тыс. р., эта величина будет использоваться в качестве значения уровня существенности.

Разница значений до и после округления находится в пределах установленной величины 20 % и составляет:

$$\frac{(201 - 200,6)}{200,6} = 0,0019\%.$$

Таким образом, в общем плане аудита для проверки принимается уровень существенности в сумме 201 000 р., или 3 % от валюты баланса.

По рекомендациям практикующих аудиторов рассчитанный уровень существенности может быть распределен между статьями бухгалтерского баланса в соответствии с их удельным весом в общем итоге валюты баланса.

Таблица 9 – Определение уровня существенности для статей актива бухгалтерского баланса

Статьи актива	Сумма, тыс. р.	Доля статьи в валюте баланса, %	Уровень существенности, тыс. р.
Нематериальные активы	2	0,026	0,052
Основные средства	1029	13,584	27
Незавершенное строительство	1238	16,343	33
Запасы	4425	58,416	117
НДС по приобретенным ценностям	331	4,370	9
Дебиторская задолженность	438	5,782	12
Денежные средства	112	1,479	3
Валюта баланса	7575	100	201

Таблица 10 – Определение уровня существенности для статей пассива бухгалтерского баланса

Статьи пассива	Сумма, тыс. р.	Доля статьи в валюте баланса, %	Уровень существенности, тыс. р.
1	2	3	4
Уставный капитал	8	0,01	0,201
Добавочный капитал	1	0,01	0,020
Нераспределенная прибыль	3142	41,5	83
Прочие долгосрочные обязательства	69	0,9	2

Продолжение таблицы 10

1	2	3	4
Краткосрочные обязательства по займам и кредитам	4000	53	107
Поставщики и подрядчики	219	2,9	6
Задолженность перед персоналом организации	90	1,2	2
Задолженность перед государственными внебюджетными фондами	32	0,4	0,8
Задолженность по налогам и сборам	13	0,2	0,4
Валюта баланса	7575	100	201

Таким образом, в таблице 8 и таблице 9 определены числовые значения максимально допустимой суммарной ошибки, содержащейся в бухгалтерской отчетности.

Вместе с тем, необходимо учитывать, что расчет уровня существенности в процентах к статьям баланса не позволяет учитывать риск системы внутреннего контроля.

Основной проблемой определения уровня существенности при аудите налоговой отчетности является то, что налоговыми органами не признается уровень существенности как таковой. То есть любые искажения налоговой базы и суммы налога считаются существенными и влекут наложение штрафов, начисление пени.

Аудитору следует с осторожностью подходить к выбору методики определения уровня существенности, предусматривать все возможные меры для снижения риска и влияния факторов. Используя традиционные методики расчета уровня существенности, необходимо помнить, что любая ошибка в учете налогооблагаемых показателей может быть причиной убытков в размере суммы штрафных санкций.

Рассмотрим специальную методику определения уровня существенности, рекомендуемую к применению для проверки объектов налоговой отчетности.

В предлагаемой методике в качестве базовых используются налогооблагаемые показатели и данные по счетам бухгалтерского учета:

- доходы (от продаж, внереализационные);
- расходы (от продаж, внереализационные);
- налогооблагаемая прибыль;
- остаточная стоимость основных средств;
- доходы физических лиц;
- остатки по счетам 01, 02, 09, 19, 68, 77.

Суммарная общая погрешность по налогооблагаемым показателям и счетам бухгалтерского учета, принимаемым в расчет, намного снижена по сравнению с общепринятыми величинами. Так, традиционно, суммарная общая погрешность в бухгалтерской (финансовой) отчетности, превышающая 10 %, считается существенной. Суммарная погрешность ниже 5 % считается несущественной, если отсутствуют качественные факторы (нарушение законодательства, подлог, фиктивные документы и т.п.).

Нами выбраны пороговые значения ошибки 1 % и 5 %, предполагающие очень тщательную проверку с минимальным аудиторским риском и уровнем существенности ниже среднего. При обнаружении качественных факторов, диапазон порогового значения ошибки может быть снижен (от 0 % до 1 %).

Между аудиторским риском и уровнем существенности существует обратно пропорциональная зависимость. При установлении пороговых значений уровня существенности на этапе планирования следует учитывать влияние следующих факторов:

- а) чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск;
- б) чем ниже уровень существенности, тем более трудоемкой будет проверка и тем тщательнее должна строиться выборка;

в) на определение уровня существенности оказывают влияние внешние и внутренние качественные факторы (политический риск, нестабильность в регионе и в отрасли, политика цен и т.п.).

Если в процессе проверки аудитор обнаружит негативно влияющие факторы, повышающие аудиторский риск, он должен отреагировать соответствующим изменением уровня существенности, чтобы довести риск до приемлемого уровня [37].

Таблица 11 – Соотношение уровня существенности и аудиторского риска

Аудиторский риск	Уровень существенности
0 % низкий	высокий
1 % ниже среднего	выше среднего
5 % средний	средний
10 % высокий	низкий

Использованная методика определения уровня существенности является рекомендованной. Суждение аудитора об уровне существенности всегда является субъективным и основывается прежде всего на его профессионализме и умении учесть достаточное количество влияющих факторов.

Контрольные вопросы:

1 По каким основным вопросам должно быть достигнуто взаимопонимание аудитора и руководства аудируемого лица?

2 Кому предоставляется информация о результатах проверки?

3 Какие пункты следует включить в письмо о проведении аудита?

4 Какие документы следует запросить для предварительного знакомства с СВК клиента?

5 Что такое контрольная среда?

6 Что такое процедуры средств контроля?

Тесты

1 Кому представляется информация о результатах аудита налоговой отчетности?

- а) контролирующим органам;
- б) учредителям аудируемого лица;
- в) руководству аудируемого лица;
- г) б), в).

2 Какие источники информации необходимо запросить аудитору, чтобы получить сведения о СВК?

- а) бухгалтерская и статистическая отчетность;
- б) бухгалтерская отчетность и налоговая декларация;
- в) бухгалтерская (финансовая) отчетность, статистическая отчетность, налоговая декларация, учетная политика, схема документооборота;
- г) бухгалтерская (финансовая) отчетность.

3 Какие документы рекомендуется составлять аудитору при аудите налоговой отчетности?

- а) специальное задание;
- б) письмо о проведении аудита;
- в) счет-фактуру;
- г) а), б).

4 Всегда ли при проверке полноты и правильности исчисления налогов используется сплошной метод?

- а) да;
- б) нет;
- в) по усмотрению руководства аудируемого лица;
- г) при большом объеме документов может быть использован выборочный метод.

5 При аудите налоговой отчетности СВК оценивается по следующим компонентам:

- а) контрольная среда и средства контроля;
- б) система налогового учета, средства контроля и контрольная среда;
- в) контрольная среда и система налогового учета;
- г) система бухгалтерского учета и документооборот.

6 Исследует ли аудитор случаи запроса документов налоговыми органами?

- а) всегда при проведении аудита налогообложения;
- б) зависит от величины организации;
- в) по поручению руководства аудируемого лица;
- г) вообще не исследует.

7 Данные бухгалтерского учета, необходимые для исчисления налогов должны храниться в организации не менее:

- а) 3 лет;
- б) 4 лет;
- в) 5 лет;
- г) весь срок существования организации.

8 В течение какого периода организация должна сообщить в налоговый орган о создании обособленного подразделения?

- а) не позднее 3-х дней со дня принятия такого решения;
- б) не позднее 10 дней со дня принятия такого решения;
- в) не позднее 1 месяца со дня принятия такого решения;
- г) не обязана сообщать.

9 По какой формуле определяется риск необнаружения?

- а) $RH = AP \times HP \times PK$;
- б) $RH = HP : AP \times PK$;
- в) $RH = PK : AP \times HP$;
- г) $RH = AP : HP \times PK$

10 Может ли аудитор осознанно увеличивать риск необнаружения?

- а) нет;
- б) может, по рекомендации аудируемого лица;
- в) может, если работает с клиентом не первый год и уверен в СВК;
- г) это не имеет значения для проверки.

1.3 Анализ учетной политики и организация налогового учета

1.3.1 Сущность учетной политики в целях налогообложения порядок ее разработки и утверждения

Для целей налогообложения учетная политика определена п. 2 ст. 11 НК РФ как выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Налоговым кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Согласно ст. 313 НК РФ в учетной политике для целей налогообложения устанавливается порядок ведения налогового учета.

Согласно ст. 167 НК РФ принятая учетная политика в целях налогообложения:

- утверждается соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации;
- применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения приказом, распоряжением руководителя;
- является обязательной для всех обособленных подразделений данной организации;
- для вновь созданных организаций утверждается не позднее окончания первого налогового периода и считается применяемой со дня создания организации;
- решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения принимается в случае изменения;
- положений законодательства о налогах и сборах – не ранее момента вступления в силу изменений в законодательстве;
- применяемых методов учета – с начала нового налогового периода.

При разработке учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета организации зачастую стоят перед выбором между двумя целями: минимизировать доходы и прибыли и, следовательно, налоги, либо максимизировать финансовые результаты для повышения инвестиционной привлекательности. Лишь в случае

разработки самостоятельной налоговой и бухгалтерской учетной политики возможно достижение этих двух целей.

В рамках, очерченных НК РФ, организация-налогоплательщик самостоятельно разрабатывает и утверждает элементы учетной политики в целях налогообложения. Наиболее разумным является группировка элементов учетной политики по видам налогов.

Для того чтобы не перегружать учетную политику, целесообразно включать в нее только те элементы, которые организация непосредственно использует в своей финансово-хозяйственной деятельности. При необходимости внесения изменений в отдельные положения их можно оформлять дополнениями к учетной политике.

В структуру учетной налоговой политики может входить следующее: правила ведения налогового учета, ответственные лица, для организаций со сложной организационной структурой указываются порядок и сроки представления документов в головную организацию, а также могут приводиться конкретные методики по расчету отдельных видов налогов.

Таким образом, в учетной политике для целей налогообложения организации необходимо раскрыть:

- методики, по которым положениями НК РФ предусмотрена вариантность;
- методику ведения налогового учета, формы налоговых регистров.

В качестве приложения к учетной политике в целях налогообложения должны прилагаться разработанные организацией формы налоговых регистров. Организации разрабатывают формы налоговых регистров, которые наиболее полно отражали бы формирование показателей, учитывающих доходы и расходы организации, в хронологическом порядке в течение отчетного (налогового) периода. Если порядок оценки и учета объектов и хозяйственных операций в бухгалтерском учете соответствуют правилам, установленным для целей налогообложения, то организация имеет право использовать данные бухгалтерских регистров для исчисления налогов.

Учетная политика для целей налогообложения должна быть утверждена соответствующим приказом (распоряжением) руководителя организации (п. 12 ст.

167 и ст. 313 НК РФ). Так как унифицированной формы приказа об учетной политике нет, то организация в праве самостоятельно разработать и утвердить форму такого приказа.

1.3.2 Проверка учетной политики в целях налогообложения на соответствие законодательству

Для обеспечения соответствия учетной политики в целях налогообложения законодательству предприятию следует произвести проверку учетной политики в целях налогообложения по всем существенным аспектам в части налогов, уплачиваемых организацией.

Так, например, в части налога на добавленную стоимость необходимо проверить:

1) использование права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика (кроме организаций, реализующих подакцизные товары, и организаций, которые ввозят товары на территорию РФ) (ст. 145 НК РФ), использование норм в отношении освобождения от налогообложения (ст. 149 НК РФ);

2) порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0 % (ст. 165 п. 10 НК РФ);

3) момент определения налоговой базы при получении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев (ст. 167 п. 13 НК РФ);

4) порядок учета налога при осуществлении организацией облагаемых и необлагаемых операций (ст. 170 п. 4 НК РФ);

5) порядок раздельного ведения учета облагаемых и не облагаемых налогом операций в случае, если доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 % общей величины совокупных расходов на производство (ст. 170 п. 4 НК РФ).

В части налога на прибыль организаций необходимо проверить следующие элементы учетной политики в целях налогообложения:

1 Метод оценки сырья и материалов при списании (ст. 254 п. 8 НК РФ);

2 Метод начисления амортизации (за исключением объектов, перечисленных в п. 3 ст. 259 НК РФ и амортизируемых только линейным методом);

3 Порядок определения нормы амортизации по объектам основных средств, бывшим в эксплуатации, в целях применения линейного метода (ст. 258 п. 7 НК РФ);

4 Использование права на включение в состав расходов отчетного (налогового) периода расходов на капитальные вложения и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств (ст. 258 п. 9 НК РФ);

5 Расходы на капитальные вложения, к которым налогоплательщик применяет порядок, установленный в п. 9 ст. 258 НК РФ;

6 Установление размера льготы при применении налогоплательщиком льготы, предусмотренной в п. 9 ст. 258 НК РФ;

7 Применение к основной норме амортизации повышающего коэффициента (ст. 259.3 п. 1 и 2 НК РФ);

8 Применение пониженных норм амортизации (ст. 259.3 НК РФ);

9 Создание резерва на ремонт основных средств (ст. 269 п. 3 НК РФ);

10 Порядок учета расходов на освоение природных ресурсов (ст. 264 п. 2 НК РФ);

11 Порядок учета расходов на приобретение права на земельные участки (ст. 264.1 НК РФ);

12 Создание резерва по сомнительным долгам (ст. 266 п. 3 НК РФ);

13 Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 324 п. 1 и п. 3 НК РФ);

14 Предельный размер отчислений в резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267 п. 2 НК РФ);

15 Метод оценки покупных товаров при их списании (ст. 268 пп. 3 п. 1 НК РФ);

16 Порядок расчета процентов по долговым обязательствам, относимым на расходы (ст. 269 п. 1 НК РФ);

17 Порядок признания доходов и расходов (ст. 271 НК РФ, ст. 273 НК РФ);

18 Перенос убытка от деятельности обслуживающих производств на будущее при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 НК РФ);

19 Создание резервов под обесценение ценных бумаг (для профессиональных участников рынка ценных бумаг) (ст. 300 НК РФ);

20 Установление критериев отнесения сделок к категории операций с финансовыми инструментами срочных сделок (ст. 301 п. 2 НК РФ);

21 Определение перечня прямых расходов (ст. 318 п. 1 НК РФ);

22 Порядок распределения прямых расходов налогоплательщиками, оказывающими услуги (ст. 318 п. 2 НК РФ);

23 Порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство (НЗП) и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) (ст. 319 п. 1 НК РФ);

24 Порядок распределения прямых расходов между видами продукции (работ, услуг) в случае невозможности отнесения прямых расходов к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) (ст. 319 п. 1 НК РФ);

25 Формирование стоимости покупных товаров (ст. 320 НК РФ);

26 Норматив отчислений в резерв на ремонт основных средств (ст. 324 п. 2 НК РФ);

27 Создание резервов предстоящих расходов на оплату отпусков, резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет (ст. 324.1 п. 1 НК РФ);

28 Порядок исчисления ежемесячного авансового платежа по налогу на прибыль (ст. 286 п. 2 НК РФ);

29 Показатель, используемый в целях исчисления и уплаты налога на прибыль в местные бюджеты организациями, имеющими обособленные подразделения (ст. 228 п. 2 НК РФ);

30 Распределение прибыли по обособленным подразделениям, если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации или на территории одного муниципального образования (ст. 228 п. 2 НК РФ).

При уплате налога на добычу полезных ископаемых организации следует проверить следующие направления учетной политики в целях налогообложения:

1 Метод определения количества добытого полезного ископаемого (ст. 339 п. 2 НК РФ);

2 Порядок оценки стоимости добытых полезных ископаемых (ст. 340 п. 1 НК РФ).

При применении упрощенной системы налогообложения следует провести проверку соответствия учетной политики в целях налогообложения законодательству по следующим направлениям:

1 Решение о переходе на упрощенную систему налогообложения (ст. 346.12. п. 2 НК РФ);

2 Выбор объекта налогообложения (ст. 346.14 НК РФ);

3 Метод оценки покупных товаров (ст. 346.17. пп. 2 п. 2 НК РФ);

4 Перенос убытка на будущее налогоплательщиками, использующими в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов (ст. 346.18. п. 7).

1.3.3 Проверка организации документооборота в налоговом учете

При проверке организации документооборота в налоговом учете аудитор проверяет, прежде всего, закреплены ли в организационном разделе учетной политики аудируемого лица правила документооборота и технология обработки учетной информации.

В связи с этим, аудитор должен убедиться, что в учетной политике аудируемого лица закреплены используемые формы первичной учетной документации и порядок создания первичных документов, определен контроль правильности заполнения первичных документов, установлен порядок и сроки передачи документов в бухгалтерию для обработки, а также порядок передачи обработанных документов на хранение.

При проверке аудитор уделяет особое внимание соответствию первичных документов установленным требованиям налогового законодательства и отражению полноты и достоверности информации о хозяйственных операциях в целях налогообложения.

В НК РФ самостоятельного понятия первичного учетного документа нет. Вместе с тем на основании ст. 11 НК РФ налогоплательщик вправе использовать понятие первичного учетного документа, приведенное в Федеральном законе от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Основные требования, предъявляемые к учетным документам, регистрам налогового учета приведены в ст. 313 – 314 НК РФ, ст. 9, ст. 10 Закона № 402-ФЗ, в Постановлении Правительства РФ от 08.07.1997 №835 «О первичных учетных документах». Правила документооборота и технология обработки учетной информации указаны в ст. 6 Закона № 402-ФЗ, п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н, в Положении о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденном Приказом Минфина СССР от 29.07.1983 г. № 105.

На основании вышеуказанных нормативных актов аудитор изучает организацию документооборота:

- существует ли график документооборота в целом и по налогообложению – в частности;

- насколько пригоден существующий документооборот для составления аналитических регистров налогового учета и формирования налогооблагаемых показателей;

- какое место занимают в установленном документообороте налоговые декларации;

- учитывает ли существующий документооборот интересы внешних пользователей (органов ФНС).

Необходимо убедиться в том, что документооборот по налогообложению соответствует общей схеме и графику документооборота, и наоборот. Проверяется также соответствие порядка оборота документов и сроков налоговому законодательству.

Помимо этого, аудитор должен проверить своевременность формирования и представления налоговых деклараций. В настоящее время налоговые декларации (расчеты) представляются в налоговые органы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи в соответствии с Порядком, утвержденным приказом МНС России от 02.04.2002 г. № БГ-3-32/169 (зарегистрированном в Минюсте России 16.05.2002 № 3437). Настоящий приказ действует в части, не противоречащей пункту 3 статьи 80 НК РФ.

Налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет) электронной цифровой подписью, подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете) (пункт 5 статья 80 НК РФ). При этом налоговых деклараций хранение на машинных носителях следует осуществлять в соответствии с Федеральным законом от 06.04.2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной цифровой подписи» с применением электронной цифровой подписи, равнозначной собственноручной подписи в документе на бумажном носителе.

Аудитору следует также убедиться в том, что учетная политика организации не противоречит нормам бухгалтерского и налогового законодательства, разработаны ли формы первичных документов, не предусмотренных Госкомстатом, и технология документооборота, а также установлен ли список лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов.

Порядок представления налоговых деклараций (расчетов) и документов в электронном виде определяется Минфином России. Однако на основании Федерального закона от 29.06.2004 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» впредь до утверждения Минфином России этого порядка действует Порядок представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденный приказом МНС России от 02.04.2002 г. № БГ-3-32/169.

Исходя из проверки имеющихся документов, аудитор делает вывод о верности расчетов с бюджетом аудируемого лица и достоверности формирования налоговой отчетности в целом.

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

1.3.4 Проверка рабочего плана счетов и типовых операций с объектами налогообложения

Следующим этапом анализа учетной политики и организации налогового учета является проверка аудитором рабочего плана счетов и типовых операций с объектами налогообложения.

На данном этапе аудитор должен убедиться, закреплена ли в учетной политике аудируемого лица используемая им система ведения налогового учета. При этом

аудитор проверяет, утвержден ли рабочий план счетов в учетной политике, настроенный в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н., существуют ли дополнительные счета налогового учета к рабочему плану счетов организации.

Необходимо также убедиться в том, что бухгалтерский и налоговый учет реализованы в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации. При этом аудитор проверяет, соответствуют ли требованиям законодательства состав счетов, организация синтетического и аналитического учета на счетах, отражение хозяйственных операций с объектами налогообложения в регистрах бухгалтерского и налогового учета, формы и методы обобщения и систематизации информации в регистрах.

Так, например, при проверке отражения хозяйственных операций в налоговом учете по налогу на прибыль аудитором анализируются счета доходов и расходов: 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». Аудитор должен убедиться, что для каждого субсчета и счета аналитического учета определяется статья Налогового кодекса Российской Федерации, которая устанавливает, как этот вид доходов или расходов учитывается в налоговом учете. При этом аудитору необходимо определить, открывается ли дополнительная аналитика, если счет аналитического учета содержит несколько видов доходов (расходов), которые в налоговом учете отражаются в разных строках декларации. Так, на счете 26 «Общехозяйственные расходы» могут быть учтены расходы нормируемые и ненормируемые в целях налогообложения. Например, при осуществлении представительских расходов, бухгалтер в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета отражает их на счете 26.1.1 «Общехозяйственные расходы» в размере, не превышающем 4 % от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период (абзац 3 подпункта 22 пункта 1 статьи 264 НК РФ). Представительские расходы в части превышения предельного размера, установленного НК РФ, относятся налогоплательщиком в состав расходов, не учитываемых при налогообложении (пункт 42 статьи 270 НК РФ).

На этапе проверки типичных операций с объектами налогообложения аудитор должен проверить:

– обеспечивает ли выбранная аудируемым лицом система отражения налогооблагаемых операций полному и своевременному формированию налоговой базы;

– позволяют ли регистры систематизировать и обобщать данные для последующего составления налоговой отчетности без дополнительных перегруппировок и расчетов.

Особое внимание уделяется необычным и сложным хозяйственным операциям, особенно в конце налогового периода.

Контрольные вопросы

1 Что представляет собой учетная политика для целей налогообложения?

2 Какие две цели стоят перед организацией при разработке учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета?

3 Что входит в структуру учетной политики для целей налогообложения?

4 В каком случае организация для исчисления налогов имеет право использовать данные бухгалтерских регистров?

5 Какие элементы учетной политики в целях налогообложения необходимо проверять в части налога на прибыль?

6 Что проверяется аудитором на этапе проверки типичных операций с объектами налогообложения?

Тесты

1 Принятая учетная политика в целях налогообложения:

а) не является обязательной;

б) является обязательной для всех обособленных подразделений данной организации;

в) является обязательной для части обособленных подразделений данной организации

2 Одной из целей при разработке учетной политики в целях налогообложения является

- а) максимизировать доходы и прибыли;
- б) максимизировать налоги;
- в) минимизировать доходы;
- г) минимизировать финансовые результаты

3 Какой из элементов учетной политики нет необходимости проверять при проверке обеспечения соответствия учетной политики в целях налогообложения законодательству в части налога на прибыль

- а) метод оценки сырья и материалов при списании;
- б) метод начисления амортизации;
- в) порядок расчета процентов по долговым обязательствам, относимым на расходы;
- г) метод определения количества добытого полезного ископаемого

4 Решение о внесении изменений в учетную политику при изменении законодательства о налогах и сборах принимается:

- а) с начала нового налогового периода;
- б) не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм законодательства о налогах и сборах;
- в) по истечении 1 месяца со дня официального опубликования изменений в законодательство по налогам и сборам

5 Налогоплательщики, применяющие УСН, добровольно могут перейти на общий режим налогообложения:

- а) в течение налогового периода;
- б) не раньше 31 марта следующего налогового периода;
- в) с начала следующего налогового периода

6 Налоговые декларации (расчеты) представляются в налоговые органы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи в соответствии с:

- а) Постановлением Правительства РФ от 08.07.1997 г. № 835;
- б) Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ;
- в) приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н;
- г) приказом МНС России от 02.04.2002 г. № БГ-3-32/169

7 При проверке отражения хозяйственных операций в налоговом учете по налогу на прибыль аудитором анализируются счета доходов и расходов

- а) 20, 26, 29, 44, 90 и 91;
- б) 20, 25, 26;
- в) 01, 25, 26, 29;
- г) 20, 44, 90, 91

8 Аудит учетной политики в сфере налогообложения регулируется

- а) Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ);
- б) Отраслевыми инструкциями;
- в) ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- г) ФЗ «Об аудиторской деятельности», ПБУ, методическими рекомендациями, НК РФ

1.4 Проведение аудита налоговой отчетности по существу. Сбор аудиторских доказательств

1.4.1 Составление программы проверки по существу, выбор аудиторских процедур

После того, как проведено исследование системы внутреннего контроля клиента и на основе этого исследования определен аудиторский риск, аудитор может приступить к составлению программы аудита по существу.

Программа аудита представляет собой минимально необходимый перечень процедур проверки отдельных статей отчетности, описание их характера и объема. В дальнейшем может возникнуть необходимость добавить дополнительные процедуры по тем объектам, где в процессе проверки обнаружались проблемные операции.

В практике аудита распространенной формой программ аудита являются таблицы, в которых указываются в хронологической последовательности объекты проверки и соответствующие им процедуры, источники информации, период проверки, исполнитель процедур.

Процедуры и методы аудиторской проверки регламентируются Международным стандартом аудита МСА (ISA) 500 «Аудиторские доказательства» и Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства».

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результаты анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Документальные аудиторские доказательства.

Документальные аудиторские доказательства могут различаться по степени надежности. Самыми надежными считаются доказательства, полученные от третьих лиц самим аудитором, при этом письменные доказательства надежнее устных. По убыванию степени надежности документальные доказательства распределяются следующим образом:

- созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);
- созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);
- созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Аудиторские доказательства могут быть получены путем проведения следующих процедур проверки по существу.

Инспектирование – это проверка записей, документов или материальных активов.

Наблюдение – это отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами.

Запрос – это поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица.

Подтверждение – это ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях.

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

Аналитические процедуры – это анализ и оценка полученной аудитором информации.

На основании полученных в ходе проведения проверки достаточных и надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен сформировать мнение о соответствии проверяемой финансовой (бухгалтерской) отчетности важнейшим предпосылкам ее подготовки:

- 1 Существование;
- 2 Возникновение;
- 3 Права и обязанности;
- 4 Полнота;
- 5 Стоимостная оценка;
- 6 Точное измерение;
- 7 Представление и раскрытие.

Следует отметить, что подготовка налоговой отчетности напрямую не связана с этими предпосылками. Но, тем не менее, в налоговом учете регистрация операций проводится на основании данных первичных бухгалтерских документов. Облагаемая база большинства налогов зависит от правильности, полноты и своевременности

формирования того или иного показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности. Так, например, налог на имущество определяется в зависимости от остаточной стоимости основных средств налогоплательщика на отчетную дату. Налог на добавленную стоимость зависит от показателя «Объем выручки от продаж», налог на прибыль – от показателей «Доходы» и «Расходы» и т.д.

Поэтому следует при сборе и оценке достаточности и надежности аудиторских доказательств по поводу налоговой отчетности ориентироваться на предпосылки подготовки финансовой отчетности, поскольку формируемые в ней показатели лежат в основе налогооблагаемых показателей. В соответствии с целью аудита налоговой отчетности, сформулированной в п.п. 1.1.1 настоящего учебного пособия, необходимо собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства по всем предпосылкам подготовки налоговой отчетности.

Существование – налоговые активы и налоговые обязательства, отраженные в финансовой и налоговой отчетности реально существуют и относятся к проверяемому периоду.

Возникновение – относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, формирующие налогооблагаемые показатели, действительно имели место в течение проверяемого периода.

Права и обязанности – налоговые активы и налоговые обязательства, отраженные в финансовой и налоговой отчетности по состоянию на конец проверяемого периода действительно принадлежат аудируемому лицу.

Полнота – отсутствие неотраженных в бухгалтерском и налоговом учетах активов, обязательств, хозяйственных операций или событий, нераскрытых статей учета.

Оценка – стоимостная оценка налоговых активов и налоговых обязательств, отраженных в финансовой и налоговой отчетности проверяемого периода произведена верно.

Точность – суммы хозяйственных операций и событий, формирующих налогооблагаемые показатели отражены правильно, доходы и расходы отнесены к соответствующему отчетному (налоговому) периоду.

Представление и раскрытие – налоговые активы, налоговые обязательства и налогооблагаемые показатели правильно классифицированы, в финансовой и налоговой отчетности содержится их раскрытие и описание с достаточной степенью детализации.

После завершения сбора аудиторских доказательств необходимо провести контроль качества проверки и убедиться в том, что налоговая отчетность составлена клиентом на базе показателей, информация о которых подготовлена в бухгалтерском учете также с учетом семи предпосылок.

Таблица 12 – Контроль качества проведения аудита

Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности	Процедуры	Объекты аудита	Выполнение предпосылок «+» выполняется, «-» не выполняется
1	2	3	4
1 Существование	1 Инвентаризация	Имущество и обязательства	
	2 Проверка сальдо по счетам		
2 Возникновение	1 Проверка оборотов по счетам	Имущество и обязательства	
	2 Проверка операций по движению	ОС, НМА, МПЗ	
3 Права и обязанности	1 Проверка документов, удостоверяющих право собственности	ОС, НМА, МПЗ, финансовые вложения	

Продолжение таблицы 12

1	2	3	4
	2 Проверка договоров о полной материальной ответственности	ОС, НМА, МПЗ, денежные средства	
	3 Экспертиза договоров о поставках	Расчеты с поставщиками и покупателями	
	4 Проверка коллективного и трудовых договоров	Расчеты с персоналом по оплате труда	
4 Полнота	Проверка соответствия данных аналитического и синтетического учета, сверка данных Главной книги, учетных регистров и отчетности.	Имущество и обязательства	
5 Оценка	1 Проверка правильности отражения стоимости в зависимости от направления поступления	ОС, НМА, МПЗ	
	2 Проверка правильности: определения курсовых разниц, расчета рублевого эквивалента по операциям с иностранной валютой	Денежные средства, расчеты с подотчетными лицами, с поставщиками (подрядчиками)	

Продолжение таблицы 12

1	2	3	4
		и покупателями (заказчиками), кредиты и займы	
6 Точность	1 Пересчет	Имущество и обязательства	
	2 Проверка своевременности отражения в учете		
7 Представление и раскрытие	Проверка раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности	Имущество и обязательства	

1.4.2 Нормативная база при проведении аудита налоговой отчетности.
Использование арбитражной практики

В процессе проведения аудита налоговой отчетности аудитор оценивает соблюдение аудируемым лицом требований нормативно-правовых актов.

При этом руководство аудируемого лица несет полную ответственность за то, что его деятельность ведется в соответствии с законодательством. Аудитор несет ответственность за обоснованность выражения им мнения о степени соблюдения норм и правил законодательства аудируемым лицом.

Действия аудитора описываются в Международном стандарте аудита МСА 250 «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности» и в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 14 «Учет требований нормативных актов в ходе аудита».

Несоблюдение требований нормативно-правовых актов может относиться к действию или бездействию, быть преднамеренным или непреднамеренным. Часто аудитору, когда оценка ситуации выходит за рамки его компетенции, приходится прибегать к услугам юриста, чтобы определить, был ли нарушен закон. Окончательное же решение о нарушении закона принимает только суд.

Аудитору прежде всего следует достичь общего понимания о соблюдении нормативно-правовых актов аудируемым лицом:

- получить информацию о специфике деятельности и налогообложения аудируемого лица;
- получить у руководства сведения о разработанной им налоговой политике и процедурах соблюдения налогового законодательства;
- получить у руководства сведения о тех нормативно-правовых актах, которые оказывают существенное влияние на деятельность;
- обсудить с руководством последствия судебных исков и санкций по налогам.

После того, как общее понимание достигнуто, аудитору необходимо осуществить следующие процедуры:

- проверить соблюдение нормативно-правовых актов, определенных на первом этапе, уделив особое внимание тем, которые оказывают существенное влияние на деятельность;
- проверить переписку аудируемого лица с налоговыми органами по соблюдению законодательства;
- получить официальные письменные заявления руководства о том, что аудитору сообщены все известные факты нарушения нормативно-правовых актов.

О выявленных нарушениях аудитор должен как можно скорее сообщить высшему руководству, особенно если они существенны и носят преднамеренный характер.

Аудитор может принять решение об отказе от выполнения специального задания по проведению аудита налогообложения в том случае, если руководство аудируемого лица не принимает никаких мер по устранению нарушений или препятствует в получении аудитором достаточных надлежащих аудиторских

доказательств. При этом рекомендуется получить необходимые юридические консультации.

Аудитору необходимо получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соблюдения тех нормативно-правовых актов, которые оказывают существенное влияние на показатели, которые раскрываются в налоговой отчетности. При аудите налогообложения таким законодательным актом является, прежде всего, Налоговый кодекс РФ. Также оказывают существенное влияние на операции, формирующие налоговые обязанности: Конституция РФ, Гражданский кодекс РФ, Таможенный кодекс РФ, Трудовой кодекс РФ, Административный кодекс РФ, нормативно-правовые акты Пенсионного фонда РФ, фондов Медицинского и Социального страхования РФ, Постановления Правительства РФ, документы Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, других министерств и ведомств.

Ранее, до проведения реформы правительственных органов 2004 года, контролирующим органом в сфере налогообложения было Министерство РФ по налогам и сборам (МНС РФ). Многие документы, изданные этим органом, действуют до сих пор. В настоящее время полномочия по контролю и нормативному регулированию налогообложения возложены на Министерство финансов РФ. Непосредственное выполнение контрольных функций возложено на Федеральную налоговую службу РФ (ФНС РФ), которая находится в подчинении у Минфина РФ.

Условно совокупность законов, норм и правил, регулирующих отношения в налоговой сфере, можно представить в виде взаимно увязанных уровней, которые построены вертикально сверху вниз. То есть нормы и правила нижнего уровня не должны противоречить нормам и правилам на верхних уровнях. Система российского законодательства в отношении налогового права действует следующим образом:

1 уровень – Конституция РФ;

В ней закреплены наиболее общие принципы взаимодействия членов общества и принципы налогообложения. Статьей 57 Конституции РФ установлено, что каждый обязан уплачивать установленные законом налоги и сборы.

2 уровень – Налоговый кодекс РФ;

Содержит основные принципы налогообложения, определяет права, обязанности и ответственность, как налогоплательщиков, так и налогового органа. Налоговый кодекс является законодательным актом прямого действия. Федеральные законы о налогах и сборах должны приниматься в соответствии с ним.

3 уровень – Законы и акты, принятые в соответствии с НК РФ:

– Федеральные законы, принятые в соответствии с НК РФ;

– Указы Президента (устанавливают самостоятельные нормы и правила и носят характер поручений органам управления разрабатывать нормативные акты);

– Постановления правительства (устанавливают ставки таможенных пошлин, акцизов, норм и нормативов, перечень облагаемых по пониженным ставкам товаров и т. д.);

– Законы и иные нормативные акты законодательных органов субъектов федерации и органов местного самоуправления.

4 уровень – Методические рекомендации, акты и письма Министерства финансов и налогового ведомства.

Методические рекомендации и акты Министерства финансов, налогового ведомства не имеют нормативного значения, а лишь разъясняют порядок действия закона.

Письма и указания также не носят нормативного характера, и, в основном, рассматривают частные ситуации.

5 уровень – Налоговая политика;

Разрабатывается на предприятии, носит методический и организационный характер, учитывает специфику конкретного предприятия.

Нормативные акты федеральных органов власти должны быть зарегистрированы в Министерстве юстиции. Зарегистрированные, но не опубликованные нормативные акты, считаются не вступившими в силу. Законы публикуются не позднее 7 дней после подписания Президентом и вступают в силу в течение 10 дней после опубликования, если не установлено иное.

Все законы и акты регистрируются в Министерстве юстиции, кроме тех, которые принимаются на местном и региональном уровне. Законы и акты регионов и

местностей принимаются соответственно региональными и местными законодательными собраниями (например, Законодательное собрание Оренбургской области и Законодательное собрание города Оренбурга), эти законы уточняют порядок взимания региональных и местных налогов, устанавливают ставки и льготы. При этом ставки должны быть приняты в рамках тех, что установлены на федеральном уровне, а перечень льгот не может быть меньшим по сравнению с федеральным.

Прекращение действия закона о налогах может быть в следующих случаях:

- 1) по истечении срока;
- 2) были приняты новые акты равной или большей силы;
- 3) отмена.

Также, кроме выше указанных законов и актов, регламентируют отношение в налоговой сфере: постановления Конституционного суда, решения и определения Верховного суда и Высшего арбитражного суда. Согласно пункту 7 статьи 3 НК РФ «Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)».

Презумпция правоты налогоплательщика направлена на обеспечение защиты прав собственности и может непосредственно применяться для защиты в административном или судебном порядке. Решения Конституционного, Верховного и Высшего арбитражного судов распространяются на всю территорию РФ и могут быть использованы при анализе спорных ситуаций, аналогичных тем, что рассмотрены судом.

Кроме национального законодательства, отношения в налоговой сфере регулируются международными договорами, например, договорами об устранении двойного налогообложения. Если Международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогов и сборов, установлены иные правила и нормы, чем те, что установлены российским законом, то следует применять правила и нормы Международного договора РФ.

1.4.3 Роль правил (стандартов) аудита при проверке налогов

Аудиторские стандарты устанавливают единые базовые требования, выполнение которых обеспечивает проведение качественного аудита. Это особенно актуально на фоне многообразия методик проведения аудиторских проверок и оказания сопутствующих им услуг. При аудите налогообложения четкое соблюдение стандартов аудита позволит:

- аудитору защитить свои права и доказать в спорных ситуациях, что аудит проводился с должным уровнем качества;

- аудируемому лицу настаивать на должном уровне качества проверки.

Поскольку некачественный аудит налоговой отчетности, как правило, ведет к значительным финансовым потерям для клиента, уплате штрафных санкций и пени, соблюдение норм и правил аудита здесь представляется очень важным.

В приложении приведем перечень действующих федеральных правил (стандартов) аудита, принятых Постановлением правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 (в ред. Постановлений Правительства РФ от 04.07.2003 г. № 405, от 07.10.2004 г. № 532, от 16.04.2005 г. № 228, от 25.08.2006 г. № 523, от 22.07.2008 г. № 557, от 19.11.2008 г. № 863, от 02.08.2010 г. № 586, от 27.01.2011 г. № 30, от 22.12.2011 г. № 1095).

1 Федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД):

- ФСАД № 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»;

- ФСАД № 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»;

- ФСАД № 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении»;

- ФСАД № 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля»;

– ФСАД № 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита»;

– ФСАД № 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита»;

– ФСАД № 7/2011 «Аудиторские доказательства»;

– ФСАД № 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам»;

– ФСАД № 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности».

2 Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности Ф(ПСАД):

– ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»;

– ФПСАД № 2 «Документирование аудита»;

– ФПСАД № 3 «Планирование аудита»;

– ФПСАД № 4 «Существенность в аудите»;

– ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства»;

– ФПСАД № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» (Утратил силу);

– ФПСАД № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»;

– ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»;

– ФПСАД № 9 «Связанные стороны»;

– ФПСАД № 10 «События после отчетной даты»;

– ФПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»;

– ФПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита»;

– ФПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» (утратил силу);

– ФПСАД № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита» (утратил силу);

- ФПСАД № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица» (утратил силу);
- ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка»;
- ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях»;
- ФПСАД № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников»;
- ФПСАД № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица»;
- ФПСАД № 20 «Аналитические процедуры»;
- ФПСАД № 21 «Особенности аудита оценочных значений»;
- ФПСАД № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника»;
- ФПСАД № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица»;
- ФПСАД № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами»;
- ФПСАД № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация»;
- ФПСАД № 26 «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
- ФПСАД № 27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность»;
- ФПСАД № 28 «Использование результатов работы другого аудитора»;
- ФПСАД № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»;
- ФПСАД № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации»;
- ФПСАД № 31 «Компиляция финансовой информации»;
- ФПСАД № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта»;
- ФПСАД № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности»;

– ФПСАД № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях».

В Российской Федерации аудиторские стандарты разрабатываются в соответствии с ФЗ «Об аудиторской деятельности». Подготовку этих правил осуществляет федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности - Министерство финансов Российской Федерации. Федеральные правила (стандарты) основываются на Международных стандартах аудита (МСА). На данный момент действуют 30 (6-й, 13-й, 14-й и 15-й из 34-х утратило силу) стандарта (ФПСАД) плюс 9 федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСAD). Они основаны на официальном переводе международных стандартов аудита.

В качестве руководства по практическому применению основных принципов и стандартов аудита используются методические рекомендации, касающиеся проведения аудита отдельных областей отчетности:

1 Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг, одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, 22.04.2004 г. протокол № 25.

Данная методика включает общие положения по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг, а также рекомендации по организации и методике проверки налога на прибыль и обязательств перед бюджетом на различных этапах аудита:

а) Планирование аудиторской проверки по разделу «Налог на прибыль и обязательства перед бюджетом»:

- 1) оценка рисков;
- 2) определение допустимой ошибки (уровня существенности);
- 3) анализ учетной политики;
- 4) составление программы аудита по существу, выбор аудиторских процедур.

б) Проведение аудита по существу (сбор аудиторских доказательств):

- 1) проверка соблюдения налоговой политики;

2) проверка правильности определения постоянных и временных разниц, налоговых активов и обязательств;

3) проверка правильности определения текущего налога на прибыль и чистой прибыли.

в) Завершение аудита:

1) обобщение и оценка результатов проверки;

2) документальное оформление результатов проверки.

2 Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по налогу на добавленную стоимость, одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 25.02.2004 г.

В данной методике представлены практические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при выполнении специального аудиторского задания по выражению мнения о соответствии порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налога на добавленную стоимость нормам, установленным законодательством.

Методические рекомендации содержат общие положения, включающие тест системы внутреннего контроля, программы проверки полноты определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость и проверки правильности формирования налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость. А также методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке полноты определения налоговой базы по НДС и методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке правильности формирования налоговых вычетов по НДС.

Контрольные вопросы:

1 Дайте определение аудиторским доказательствам;

2 Перечислите методы получения аудиторских доказательств;

3 Перечислите и дайте определение предпосылкам подготовки финансовой отчетности;

4 Перечислите действующие Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;

5 По каким налогам разработаны Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при их проверке?

Тесты

1 Составление программы проверки по существу проводится:

- а) перед исследованием СВК;
- б) после исследования СВК;
- в) одновременно с исследованием СВК;
- г) не имеет значения

2 Что относится к аудиторским доказательствам?

- а) первичные документы и бухгалтерские записи;
- б) письменные разъяснения уполномоченных сотрудников;
- в) информация, полученная от третьих лиц;
- г) а), б), в)

3 Какую предпосылку характеризует следующее утверждение: «...относящаяся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшее место в течение соответствующего периода»?

- а) существование;
- б) представление и раскрытие;
- в) возникновение;
- г) оценка

4 На скольких предпосылках основывается подготовка бухгалтерской (финансовой) отчетности?

- а) 7;
- б) 6;
- в) 5;
- г) 4

5 Может ли аудитор отказаться от выполнения специального задания при проведении аудита налоговой отчетности?

а) да, если руководство аудируемого лица не принимает никаких мер по устранению нарушений законодательства;

б) нет, ни в коем случае;

в) только по решению суда;

г) аудитор должен до конца выполнить задание, невзирая на нарушение законодательства.

6 Какой уровень из системы российского законодательства в отношении налогового права не имеет нормативного значения?

а) НК РФ;

б) Постановления Правительства РФ;

в) Методические рекомендации налогового ведомства;

г) все уровни имеют нормативный характер.

7 В каком случае действие закона прекращается?

а) по истечению срока;

б) были приняты акты большей или равной силы;

в) отмена;

г) все выше перечисленные.

8 Могут ли использоваться аудитором решения Арбитражного суда?

а) нет, они используются только в определенных законом случаях;

б) да, но только при защите налогоплательщика в суде;

в) да;

г) нет

1.5 Завершение аудита налогообложения

1.5.1 Обобщение и оценка результатов проверки

На завершающем этапе аудита налоговой отчетности проводится анализ выполнения намеченной программы аудита. Оцениваются выявленные ошибки и нарушения. Результаты проверки обобщаются, формулируются выводы и рекомендации.

Результаты проверки оформляются в соответствии со специальным заданием.

Программа проверки считается выполненной, если по всем или большинству процедур получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, при этом аудитор достиг должного уровня уверенности в своих выводах и заключениях. Если по какому-либо пункту программы существует сомнение или неуверенность, необходимо прибегнуть к дополнительным процедурам до достижения полной определенности. Если достичь определенности не удастся по причине ограничения аудита со стороны руководства аудируемого лица, аудитору следует отказаться от выражения мнения.

Ошибки и нарушения подразделяются по характеру действий на преднамеренные и непреднамеренные. Оценивая ошибки, обнаруженные в ходе аудита, аудитор должен руководствоваться МСА (ISA) 240 «Обязанности аудитора по рассмотрению случаев мошенничества и ошибок в процессе аудита финансовой отчетности» и ФПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» (Утратил силу);

Непреднамеренные ошибки – это ошибки, совершенные по некомпетентности и невнимательности, а также вызванные несовершенством системы налогового учета и действующего налогового законодательства. Вероятность их возникновения повышается в условиях изменения налогового законодательства. К ним относятся:

– ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых рассчитывается налог;

- неправильное заполнение строк налоговой декларации при условии полного и правильного отражения произведенных операций в регистрах налогового учета;
- неправильный перенос данных бухгалтерского учета в регистры налогового учета;
- арифметические ошибки, опiski и пропуски при расчете налоговой базы;
- ошибки автоматизированной обработки информации, возникающие как при вводе информации в компьютерную программу налогового учета, так и непосредственно при использовании программного обеспечения: при обработке, хранении и передаче данных (повторный ввод, потеря данных, неточное округление);
- неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций;
- неправильные оценочные значения, возникающие в результате недоучета или неверной интерпретации фактов;
- неправильное признание, классификация, представление и раскрытие информации в финансовой отчетности.

Преднамеренные нарушения – это недобросовестные действия, совершенные одним или несколькими лицами с использованием обмана или злоупотребления доверием для извлечения выгоды. К ним относятся:

- искажения при недобросовестном составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности и налоговой отчетности;
- незаконное присвоение активов.

Ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий несут представители собственника и руководство аудируемого лица. Руководство экономического субъекта несёт также ответственность за юридическое оформление предоставляемых аудиторской организации документов, достоверность предоставляемой информации, документов, сведений, а также за любые ограничения возможности осуществления аудиторской организацией своих обязательств.

Персонал аудируемого лица несёт ответственность:

- 1) за возникновение непреднамеренных и преднамеренных искажений бухгалтерской отчётности, налоговых деклараций и справок;

2) за непринятие мер по предупреждению возникновения искажений;

3) за не устранение искажений или несвоевременное их устранение.

Аудиторская организация ответственна за правильность и полноту данных, отражённых в заключении и (или) отчёте аудитора о выявленных искажениях.

В арбитражной практике известны случаи, когда налоговые органы квалифицировали действия налогоплательщика, как недобросовестные по отношению к обязанности начислить и уплатить налог. В частности, оплата счетов-фактур поставщиков и предъявление к вычету НДС ставится налоговыми органами под сомнение у тех налогоплательщиков, которые в качестве поставщиков показывают в учете фирмы-однодневки. Тем не менее, решения арбитражных судов в большинстве случаев выносятся в пользу налогоплательщиков, основываясь на том, что налогоплательщик не несет ответственности за действия третьих лиц в отношении законности их деяний.

Рассматривая подобные ситуации, аудитору следует все же обратить внимание руководства аудируемого лица на то, что если руководству становится заведомо известно о том, что контрагент является недобросовестным налогоплательщиком, следует избегать дальнейших договорных отношений, поскольку это также может быть расценено, как преднамеренные действия по неуплате налогов.

1.5.2 Документальное оформление результатов проверки

Результаты налогового аудита могут оформляться в виде отчета (заключения) или другой письменной информации (консультации, предложения, расчеты, схемы) с соответствующими приложениями. В итоговом документе должны найти отражение все вопросы, которые влияют на достоверность проверенной документации и указанные в задании, а также факты нарушений налогового законодательства. По результатам аудита вносятся предложения, которые могут касаться:

– практических рекомендаций по устранению негативных последствий нарушений налогового законодательства;

– построения общей системы налогообложения предприятия или отдельных её участков;

– адаптации элементов и регистров бухгалтерского учета к выбранной концепции управления налогами и разработанному комплексу налоговых проектов;

– совершенствования системы налогового планирования.

Результатом оказания аудита налоговой отчетности служат документально оформленные материалы:

– таблицы;

– расчёты;

– схемы;

– предложения;

– описательные главы.

Результаты могут быть использованы различными лицами. Это могут быть:

1 Руководство аудируемого лица, для него будут существенны:

а) указания на наличие налоговых правонарушений и налоговых последствий

б) разработка комплекса организационно-правовых и оперативных управленческих мер, направленных на создание постоянно действующей системы налогового планирования.

2 Служба бухгалтерского учёта, для неё будут необходимы:

а) практические рекомендации по устранению негативных последствий, связанных с установленными нарушениями налогового законодательства;

б) разработка новых проектов построения, как общей системы налогообложения, так и отдельных её элементов;

в) внесение рекомендаций по адаптации элементов и регистров бухгалтерского учёта к выбранной концепции управления налогами, изменениями в налоговом законодательстве.

3 Налоговые органы. Если аудиторская организация представляет интересы экономического субъекта в решении налоговых споров, то материалами могут быть:

а) различного рода письма, возражения на акты налоговых органов, заявления в суд и т.п.;

б) уточненные налоговые декларации с устранением ранее выявленных ошибок

4 Сотрудники экономического субъекта, для них важны:

а) результаты проверок по начисленным суммам НДФЛ и перечисление в соответствующие бюджеты;

б) оценка состояния лицевых счетов по начислениям и удержаниям.

Результат проведения налогового аудита может быть оформлен в виде следующих документов:

1) заключения по результатам проведения налогового аудита;

2) отчёта (письменная информация) по результатам проведения налогового аудита.

Порядок подготовки письменной информации аудитора руководству аудируемого лица регламентируется МСА (ISA) 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности». Аудитор также может руководствоваться рекомендациями по оформлению итоговых документов, которые приведены в МСА (ISA) 700 «Формирование заключения и отчет по финансовой отчетности», МСА (ISA) 705 «Модификация заключения в отчете независимого аудитора», МСА (ISA) 706 «Пояснительные параграфы и другие вопросы в отчете независимого аудитора» и МСА (ISA) 260 «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями».

При этом следует иметь в виду, что аудиторское заключение, которое выдает аудитор по итогам проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности существенно отличается по цели и содержанию от заключения и отчета по итогам оказания сопутствующей аудиту услуги (аудит налоговой отчетности). Эти особенности учтены в МСА (ISA) 800 «Особые аспекты – аудит финансовой отчетности специального назначения», в приложении к которому приведена примерная форма аудиторского заключения.

Цель подготовки письменной информации – довести до сведения руководства аудируемого лица данные о недостатках в бухгалтерском и налоговом учете, системе внутреннего контроля.

В письменной информации по итогам проверки налогообложения клиента может быть указано:

- реквизиты аудиторской организации, реквизиты проверяемого экономического субъекта, период проверки, дата подписания письменной информации;
- перечень объектов, которые подлежали проверке в соответствии с техническим заданием;
- сведения о методике аудиторской проверки и подтверждение того, что аудиторская организация следовала правилам (стандартам) аудиторской деятельности;
- перечень выявленных отклонений и рекомендации по их исправлению.

Письменная информация рассматривается руководством аудируемого лица, принимаются меры по устранению выявленных искажений, готовятся уточненные налоговые декларации и вносятся соответствующие исправления в бухгалтерском учете. После этого аудитор проверяет результаты исправления и делает выводы в заключении по результатам проведения аудита налогообложения. Заключение может сопровождаться окончательным вариантом письменной информации, в которой содержатся сведения о тех искажениях, которые не исправлены или не могут быть исправлены. Здесь же приводятся рекомендации по совершенствованию системы бухгалтерского и налогового учета и СВК.

Контрольные вопросы:

- 1 Какие аудиторские доказательства должен собрать аудитор, для того, чтобы программа проверки считалась выполненной?
- 2 Чем отличаются преднамеренные и непреднамеренные ошибки и нарушения?
- 3 Как оформляются результаты аудита налогообложения?
- 4 Кем могут быть использованы результаты аудита налоговой отчетности?
- 5 Какую ответственность несет руководство аудируемого лица?
- 6 Какую ответственность несет аудитор при завершении проверки?

Тесты

1 Программа проверки считается выполненной, если:

- а) оформлены план и программа проверки;
- б) получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства;
- в) аудитор достиг должного уровня уверенности в своих выводах и заключениях;
- г) б), в)

2 Какая из перечисленных ошибок не относится к преднамеренным?

- а) неправильное отражение на счетах бухучета хозяйственных операций;
- б) искажения при недобросовестном составлении бухгалтерской и налоговой отчетности;
- в) неправильное признание, классификация, представление и раскрытие информации в финансовой отчетности
- г) неправильная оценка значения, возникшая в результате недоучета.

3 Каким документом оформляются результаты аудита налоговой отчетности?

- а) отчет;
- б) график;
- в) смета;
- г) акт

4 Приводятся ли в отчете аудитора рекомендации по совершенствованию системы внутреннего контроля?

- а) обязательно приводятся;
- б) по усмотрению аудируемого лица;
- в) нет, они носят конфиденциальный характер;
- г) нет, это не входит в компетенцию аудитора

5 Незаконное присвоение активов – это:

- а) ошибка по недосмотру;
- б) непреднамеренная ошибка;
- в) преднамеренное искажение;
- г) искажение, не влияющее на отчетность

2 Организация и методика проверки налоговой отчетности коммерческих организаций

– знать основы организации и методику проверки налоговой отчетности (деклараций) по налогу на добавленную стоимость, по налогу на прибыль, по налогу на имущество, по земельному налогу; типичные ошибки при проверке налогов;

– уметь составить перечень источников информации, необходимых для проверки; оценить СВК в отношении налоговой отчетности по НДС, налогу на прибыль, налогу на имущество, земельному налогу; рассчитать уровень существенности, составить программу проверки;

– владеть основными приемами и методами аудиторской проверки НДС, налога на прибыль, налога на имущество, земельного налога; способностью анализировать налоговую отчетность с позиции соблюдения налогового законодательства и ее соответствия данным бухгалтерского и налогового учета.

2.1 Организация и методика проверки налоговой декларации по НДС

2.1.1 Нормативная база при проверке правильности исчисления НДС. Цель и задачи проверки НДС

При проверке НДС аудитору рекомендуется руководствоваться следующими нормативными документами и подзаконными актами:

1 НК РФ, часть 2, глава 21;

2 Постановление Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость»;

3 Постановления Правительства, устанавливающие перечни товаров, услуг, освобождаемых от налогообложения в соответствии со статьей 149 НК РФ;

4 Межправительственные и межгосударственные соглашения по финансированию работ, освобождаемых от налогообложения в соответствии с п.п. 16, п. 2 статьи 149 НК РФ;

5 Постановления Правительства, устанавливающие порядок уплаты налога на товары, перемещаемые через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления в соответствии со статьей 152 НК РФ;

6 Постановления Правительства, устанавливающие перечень сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц в соответствии с п. 4 статьи 154 НК РФ;

7 Постановления Правительства РФ, устанавливающие порядок применения п.п. 7, п. 1 статьи 164 НК РФ;

8 Постановления Правительства РФ, определяющие коды видов продукции, облагаемых по ставке 10 % в соответствии Общероссийским классификатором продукции и Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности в целях применения п. 2 статьи 164 НК РФ;

9 Методические рекомендации по применению гл. 21 НК РФ. Приказ МНС РФ от 20.12.2000 г. № БГ 3-03/447 с изменениями;

10 Приказы налогового ведомства об утверждении формы налоговой декларации по НДС и инструкции по ее заполнению;

11 Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по налогу на добавленную стоимость от 25.02.04 г., размещенные на официальном сайте Министерства Финансов РФ;

12 Письма Министерства финансов РФ и налогового ведомства по вопросам исчисления НДС;

13 Арбитражная практика по сложным вопросам исчисления НДС.

Нормативная база готовится аудитором заранее, под тот период проверки, с которым предстоит работать. Необходимо также использовать инструктивные документы налогового ведомства, касающиеся правил заполнения налоговой отчетности (декларации) и действующие на соответствующий период времени.

Перед началом проверки полезным будет ознакомиться с последними постановлениями Конституционного суда, Высшего Арбитражного суда и

Арбитражного суда того региона, в котором работает аудируемое лицо по вопросам связанным с начислением и уплатой НДС, чтобы иметь представление о тенденциях в толковании спорных вопросов законодательства.

Цель и задачи проверки НДС.

Цель аудита расчетов по налогу на добавленную стоимость – выражение мнение о правильности, полноте и своевременности отражения в бухгалтерском и налоговом учете операций по начислению и уплате НДС, а также о соответствии указанных операций требованиям действующего законодательства.

В рамках достижения поставленной цели аудитор берет на себя обязательство проверить налоговую отчетность по НДС, то есть провести взаимную сверку данных налоговой декларации и форм бухгалтерской отчетности, убедиться в полноте, достоверности и правильности отраженной в налоговой декларации информации, своевременности уплаты в бюджет НДС.

Для достижения поставленной цели необходимо в ходе проверки решить следующие задачи:

- 1 Оценить систему налогообложения клиента;
- 2 Оценить систему внутреннего контроля в части обеспечения правильности отражения, начисления и уплаты налога в бухгалтерском и налоговом учете клиента;
- 3 Определить уровень существенности и аудиторского риска с учетом оценки СВК;
- 4 Провести проверку правильности формирования налоговой базы по НДС в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством по данным бухгалтерского и налогового учета;
- 5 Провести проверку правильности формирования налоговых вычетов в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством по данным бухгалтерского и налогового учета;
- 6 Провести проверку правильности применения ставок, льгот по НДС;
- 7 Проверить полноту и своевременность уплаты НДС в бюджет;
- 8 Провести проверку правильности заполнения и представления налоговых деклараций.

2.1.2 Источники информации при проверке НДС

Источниками информации при проверке НДС являются первичные документы, регистры учета, распорядительная документация и иные документы, используемые аудитором для получения достаточных надлежащих доказательств.

1 Первичные документы:

- а) счета-фактуры (полученные и выданные);
- б) накладные (полученные и выданные);
- в) акты приема-передачи основных средств, нематериальных активов, незавершенного строительства;
- г) акты выполненных работ, оказанных услуг (полученные и выданные).

2 Регистры учета:

- а) книги покупок и продаж;
- б) журналы учета полученных и выданных счетов-фактур.

3 Платежные документы:

- а) платежные поручения и выписки банка;
- б) квитанции об оплате наличными и чеки контрольно-кассовых машин;
- в) расходные ордера кассы и доверенности третьих лиц;
- г) акты приема-передачи векселей;
- д) акты взаимозачетов;
- е) договоры мены.

4 Отчетность (бухгалтерская и налоговая);

5 Другие документы:

- а) акты сверки взаимной задолженности;
- б) договоры взаимного зачета обязательств;
- в) договоры цессии, отступного, новации и других видов прекращения обязательств;
- г) сметы, дефектные ведомости;

д) журналы-ордера (анализы и карточки счетов 19, 68, а также 90, 60, 62, 76, 50, 51, 71 и т.д.);

е) учетная политика и налоговая политика.

Для эффективного проведения аудита необходимо подготовить лист запроса необходимых источников информации. Этот лист готовится заранее и максимально учитывает все возможные для данного клиента документы, регистры, виды отчетности.

После того, как аудитор на предварительном этапе планирования ознакомится с особенностями аудируемого лица, список корректируется с учетом этих особенностей. На этапе планирования аудитор должен передать руководству аудируемого лица запрашиваемый перечень до проведения основного этапа, чтобы работникам бухгалтерии могли подготовить к началу проверки необходимые документы.

2.1.3 Предварительный этап планирования проверки НДС

На этапе предварительного планирования аудитор знакомится с влиянием факторов на налоговую базу по налогу на добавленную стоимость.

Аудитор получает информацию об особенностях деятельности клиента, его отраслевой принадлежности, экономическом положении отрасли (спад, подъем), экономическом положении самого предприятия и стратегии его развития.

При изучении особенностей отрасли необходимо обратить внимание на льготы:

- 1) пользуется ли организация льготами и на каком основании;
- 2) если не пользуется, то по какой причине (осознанное нежелание или незнание законодательства).

Аудитор должен оценить готовность системы налогового учета клиента к регистрации операций, приводящих к возникновению объектов обложения НДС и готовность к правильному исчислению НДС.

Необходимо просмотреть учетную политику аудируемого лица для целей исчисления НДС, с точки зрения даты возникновения обязательств, для расчета сумм и выбора порядка уплаты НДС.

В части проверки технической готовности аудитор проверяет оснащенность средствами автоматизации, находятся ли все операции и ответственные за их осуществление лица в единой сети или автоматизация частичная, например, автоматически могут вестись Книга покупок, Книга продаж (в Excel), а остальные операции – без использования средств автоматизации.

Если учет автоматизирован, то аудитору следует убедиться, что система лицензирована, что доступ к осуществлению операций ограничен.

Проверяется каким образом разграничены права и обязанности персонала, участвующего в операциях реализации. Возможна ситуация, когда например, счета на отгрузку выписывает менеджер по продажам, а учет реализации ведет бухгалтер, между которыми не установлено жесткое разграничение прав и обязанностей. В этом случае может возникнуть опасность возникновения ошибки в величине выручки и, соответственно, – суммы НДС, относящейся к налоговому периоду из-за несогласованности действий.

На основании полученных сведений составляется документ аудитора «Обзор» аудируемого лица, в котором указывается все обнаруженные в процессе предварительного планирования особенности клиента. Также в «Обзоре» необходимо отметить области, значимые для аудита и критические моменты.

После этого делается принципиальный вывод о возможности или невозможности проведения налогового аудита.

Если принимается положительное решение, то заключается договор. Обязательным приложением к договору является задание по проведению налогового аудита и (или) других сопутствующих услуг налогового характера. В задании следует четко обозначить вопросы, по которым должно быть выражено мнение аудиторской организации. При этом вопросы должны быть сформулированы таким образом, чтобы ответ на них не мог иметь двоякого толкования.

2.1.4 Этап планирования при проверке НДС

На этапе планирования определяется уровень существенности (предварительное суждение), оценивается аудиторский риск и СВК клиента, а также производится составление общего плана и программы аудита.

Оценка системы внутреннего контроля клиента может быть дана с помощью тестирования контрольной среды и средств контроля. Тесты должны быть составлены таким образом, чтобы ответ на них не мог быть двояким («да» или «нет»), а подразумевался однозначный ответ (или «да», или «нет»). В зависимости от результатов предварительного знакомства с аудируемым лицом и его системой налогового учета набор тестов может меняться. Желательно, чтобы вопрос был сформулирован таким образом, чтобы ответ «да» свидетельствовал о низком риске, ответ «нет» – о высоком или наоборот. Тогда обработка данных тестирования значительно облегчается в связи с четкой определенностью ответов.

В таблице 13 предлагается универсальный набор тестов, дающих общее представление о налогоплательщике и его СВК. В результате тестирования дается балльная оценка аудиторского риска при проверке НДС. В качестве примера протестировано некое условное предприятие.

Таблица 13 – Тесты для оценки системы внутреннего контроля налогоплательщика

Содержание вопроса	Вариант ответа			Оценка	
	Да	Частично	Нет	Уровень риска	балл
1	2	3	4	5	6
1 В проверяемом периоде не осуществлялись операции как облагаемые, так и не облагаемые НДС			+	высокий	3
2 Автоматизирован учет по НДС?	+			низкий	1

Продолжение таблицы 13

1	2	3	4	5	6
3 При учете используется лицензированная программа?	+			низкий	1
4 Выполнены настройки для каждого автоматизированного рабочего места, определены права доступа и установлены пароли?	+			низкий	1
5 Имеется ли в штате организации специалист в области компьютерных технологий?		+		средний	2
6 Осуществляется ли копирование баз данных на устройство долговременного хранения информации?	+			низкий	1
7 Распечатываются карточки счетов 19 НДС и 68 НДС по окончании отчетного периода на бумажный носитель?	+			низкий	1
8 Все распечатанные регистры учета подписываются бухгалтером и датируются?			+	высокий	3
9 Счета-фактуры на отгрузку товаров выписывает уполномоченный специалист–бухгалтер?	+			низкий	1
10 Организация не имеет филиалы (подразделения)?			+	высокий	3
11 Все счета-фактуры, выданные покупателям, регистрируются в головной организации?	+			низкий	1

Продолжение таблицы 13

1	2	3	4	5	6
12 Организация не осуществляет льготлируемые виды деятельности?	+			низкий	1
13 Ведется ли в организации отдельный учет облагаемых и не облагаемых НДС операций?	+			низкий	1
14 В целях исчисления НДС дата реализации товаров определяется по мере отгрузки товаров и передачи покупателю расчетных документов?	+			низкий	1
15 Какая справочно-правовая база имеется? – кодекс, консультант-плюс – журналы, газеты – доступ к Интернет-ресурсам	+			низкий	1
16 Организация продает товары оптом?		+		средний	2
17 Ведется ли отдельный учет товаров, облагаемых по разным ставкам?	+			низкий	1
18 Соответствует ли аналитика отдельному учету товаров?	+			низкий	1
19 Исчисляется ли НДС с авансов и предоплат, полученных денежными средствами?	+			низкий	1
20 Передача товаров в счет оплаты труда работников не осуществляется?	+			низкий	1
21 Ведутся ли в организации журнал учета, полученных счетов-фактур?	+			низкий	1

Продолжение таблицы 13

1	2	3	4	5	6
22 Какие формы расчетов применяются в организации? – безналичная форма расчетов – наличная форма расчетов – взаимозачет – вексель	+		+	средний	2
23 Отслеживается ли изменения законодательства и своевременно ли о них оповещаются работники бухгалтерии?	+			низкий	1
24 Назначены ли ответственные лица по оформлению документации при поступлении товара?	+			низкий	1
25 Проводятся ли сверки документации и расчетов с поставщиками и покупателями?	+			низкий	1
26 Начислялись ли организации и уплачивались ли ею штрафы санкции и пени по НДС?		+		средний	2
27 Сдаются ли уточненные декларации по НДС?		+		средний	2

Итого сумма баллов по СВК условного аудируемого лица составляет 44 балла. Рекомендуемая шкала оценки средств контроля в зависимости от количества баллов приведена в таблице 14.

Таблица 14 – Шкала оценки эффективности СВК

Количество баллов	Уровень риска
1-27	Низкий
28-54	Средний
55-81	Высокий

На основе данных таблицы 14 риск СВК условного аудируемого лица оценен как «средний».

При определении уровня существенности рекомендуется использовать в качестве базовых величин налогооблагаемые показатели «Выручка от продажи товаров, работ, услуг» и «Прочие доходы» в части доходов от продажи имущества, а также обороты и остатки по счетам 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

2.1.5 Проверка облагаемых НДС операций по реализации товаров, работ, услуг и сумм, связанных с реализацией

Аудитор запрашивает для проверки журналы учета счетов-фактур выданных, книгу продаж, счета – фактуры выданные, учетную политику в целях налогообложения для определения момента возникновения налогового обязательства: «по оплате» или «по отгрузке» (при проверке налоговых периодов до 01.01.2006 г.). Производится проверка сопоставимости данных налоговой отчетности (деклараций), главной книги, книги продаж. Проверяется порядок ведения журнала выставленных счетов-фактур и книги продаж, своевременности выставления и правильности оформления, счетов-фактур выданных. Счета-фактуры должны иметь сквозную нумерацию без пропуска номеров. Отсутствие ряда счетов-фактур (пропуск номеров) свидетельствует о неполноте отражения выручки и занижении объекта

налогообложения. Если счет-фактура испорчен, он должен быть перечеркнут, отмечен надписью «Испорчено» и оставлен для хранения как приложение к журналу регистрации счетов-фактур выданных.

Аудитор проверяет обоснованность применения организацией статьи 149 НК РФ по операциям, не подлежащим налогообложению НДС.

По облагаемым оборотам необходимо проверить правильность расчета начисленных к уплате в бюджет сумм НДС с оборотов по реализации:

1) сумма начисленного налога Дт 90.3 Кт 68(76) и Дт 91.3 Кт 68(76) должна составить величину, равную величине налогооблагаемой базы, умноженной на ставку налога;

2) путем анализа следует выявить обороты и начисленный с них НДС, которые дают расхождения, и убедиться в правильности определения подлежащей уплате в бюджет суммы НДС.

Таблица 15 – Проверка порядка формирования налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг)

Налогооблагаемые объекты	Требования нормативных документов
1	2
Товарообменные (бартерные) операции	<p>Налоговая база определяется исходя из цен, определяемых в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов, без включения НДС и налога с продаж.</p> <p>В общем случае для целей налогообложения выручка от реализации имущества по договору мены принимается в сумме, равной цене договора мены (п. 1 ст. 40 НК РФ).</p> <p>В случае, когда примененные сторонами сделки цены обмениваемых товаров, работ или услуг отклоняются (в ту или иную сторону) более чем на 20 % от рыночной цены</p>

Продолжение таблицы 15

1	2
	<p>идентичных (однородных) товаров, работ или услуг, налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этих сделок были оценены исходя из применения рыночных цен соответствующие товары, работы или услуги</p>
<p>Реализация на безвозмездной основе, передача права собственности на предметы залога</p>	<p>Налоговая база определяется исходя из цен, определяемых в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов, без включения НДС и налога с продаж</p>
<p>Передача товаров при оплате труда в натуральной форме</p>	<p>В общем случае налоговая база определяется в сумме, равной договорной стоимости переданных в счет оплаты труда товаров (п. 1 ст. 40 НК РФ).</p> <p>Следует отметить, что освобождается от налогообложения реализация в счет натуральной оплаты труда продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которых в общей сумме их доходов составляет не менее 70%</p>
<p>Реализация с учетом дотаций и льгот, предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с</p>	<p>Налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации.</p> <p>Если организация получает из бюджета дотации на покрытие разницы между отпускной и регулируемой ценой отдельным категориям потребителей, то эта сумма включается в облагаемую базу</p>

Продолжение таблицы 15

1	2
применением государственных регулируемых цен	
Реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом НДС	Налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений ст. 40 НК РФ, с учетом НДС, акцизов, без включения налога с продаж, и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок).
Реализация услуг на основе договоров комиссии, поручения и агентских договоров	Особенности определения налоговой базы у посредников: налоговая база определяется как сумма доходов, полученных в виде вознаграждений при исполнении любого из указанных договоров (п. 1 ст. 156 НК РФ). Посредническое вознаграждение облагается НДС по ставке 18 % независимо от того, облагается ли вообще и по какой ставке облагается реализуемый товар

При проверке момента определения налоговой базы аудиторю следует проверить своевременность определения налоговой базы в случаях погашения задолженности способами, отличными от поступления денежных средств.

Указанные операции могут отражаться в бухгалтерском учете следующими записями:

- Дт 60 (76) Кт 62 (76) – зачет взаимных требований;
- Дт 91 Кт 62 (76) – списание дебиторской задолженности, уступка права требования;
- Дт 62 (76) Кт 62 (76) – получение собственного векселя покупателя;
- Дт 58 Кт 62 (76) – получение векселя третьего лица.

Необходимо провести проверку порядка формирования налоговой базы по передаче товаров для собственного потребления. Передача на территории РФ

товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд является объектом налогообложения по НДС.

Налоговая база при передаче товаров для собственного потребления определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при отсутствии – однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии – исходя из рыночных цен с учетом акцизов и без включения НДС и налога с продаж.

Аудитору следует проанализировать обороты по счетам 29 «Обслуживающие хозяйства и производства», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а также 91 «Прочие доходы и расходы» (в части не учитываемой для целей налогообложения прибыли) с целью определения объекта налогообложения.

Также необходимо провести проверку порядка формирования налоговой базы по выполненным строительно-монтажным работам для собственного потребления, которая определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение. Моментом определения налоговой базы является день принятия на учет соответствующего объекта, завершено капитальным строительством.

Аудитор должен проверить регистры синтетического и аналитического учета по счетам 08, 68. НДС, формы ОС-3, КС-2, КС-3, КС-11, КС-14, акты ввода в эксплуатацию.

Также обращается внимание на операции по начислению НДС с авансов полученных и иных сумм, связанных с реализацией. Эти операции должны сопровождаться записями:

– Дебет 76, субсчет «Отложенный НДС», Кредит 68, субсчет 68.2 «Расчеты по НДС»;

Распространенной ошибкой является отражение начисления НДС с авансов путем записи:

– Дебет 62 «Авансы полученные» Кредит 68.2 «Расчеты по НДС», эта запись искажает информацию по счету 62 в бухгалтерской отчетности.

Проверяется правильность документального оформления операции по начислению НДС с аванса полученного. В этом случае бухгалтер должен выписать счет-фактуру, зарегистрировать в журнале регистрации счетов-фактур выданных и в книге продаж.

Проверяется арифметическая правильность исчисления НДС с аванса. В данном случае должны применяться формулы:

$$\text{НДС} = \frac{\text{Сумма аванса} \times 18}{118}, \text{ для ставки НДС } 18 \%, \quad (5)$$

$$\text{НДС} = \frac{\text{Сумма аванса} \times 10}{110}, \text{ для ставки НДС } 10 \%. \quad (6)$$

Зоной риска при проверке операций реализации и поступивших авансов является операция по получению займов, несмотря на то, что эта операция напрямую не связана с начислением НДС аудитор должен проверить не закрывалась ли эта задолженность в последствии Дт 66 Кт 62, т.е зачетом займа и дебиторской задолженности покупателя.

В налоговую базу по НДС также должны включаться суммы, полученные в виде финансовой помощи за реализованные товары (работы, услуги).

Аудитору необходимо проверить регистры синтетического и аналитического учета по счетам: 62 (субсчет «Расчеты по авансам полученным»), 50, 51, 52, 91, 76, 60, а также данные налоговой декларации

Аудитор проверяет правильность начисления НДС налоговыми агентами по операциям, связанным с приобретением товаров, работ, услуг у иностранных лиц, с арендой основных средств у организаций, не являющихся плательщиками НДС и т.д.

При этом аудитор должен проверить договоры с иностранными юридическими лицами, договоры аренды имущества, находящегося в государственной собственности, регистры синтетического и аналитического учета по счетам 51, 52, 50.

Аудируемое лицо должно обеспечить отдельный аналитический учет операций, облагаемых по разным ставкам НДС (0 %, 10 % и 18 %) с обоснованием права применения пониженных ставок.

Особого внимания аудитора требуют операции, связанные с реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта и прочие операции, реализация по которым облагается по ставке 0 %, а также операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ. При этом учитываются положения международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

2.1.6 Проверка правильности формирования налоговых вычетов по приобретенным для перепродажи товарам

Для утверждения правильности формирования налоговых вычетов аудитору необходимо, во-первых, провести проверку сопоставимости данных бухгалтерского и налогового учета.

На данном этапе аудитор должен проверить наличие журнала учета полученных счетов – фактур, книги покупок; уточнить, производится ли сверка налоговых деклараций с данными синтетического учета и налоговыми регистрами (книгой покупок и журналом учета полученных счетов-фактур); сопоставить данные бухгалтерского и налогового учета.

Учет НДС по приобретенным товарам обеспечивается, как правило, автоматически, поэтому задача аудитора ограничивается взаимной сверкой данных указанных документов с показателями товарных отчетов материально ответственных лиц.

Однако особое внимание аудитора привлекает правильность заполнения счетов-фактур, т.к. искажения и ошибки могут послужить причиной снятия вычета НДС при проверке.

По данным Главной книги устанавливается, какие формы расчетов с поставщиками применяются в организации (корреспонденции с дебетом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»): безналичные (Кредит 51 «Расчетный счет»); наличные (Кредит 50 «Касса»); взаимозачет (Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»); бартер (Кредит 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»); ценными бумагами (Кредит 91 «Прочие доходы и расходы») и т. д.

Соответствующую информацию необходимо проверять одновременно со смежным участком учета – расчеты с поставщиками. При этом следует установить список главных поставщиков товаров, порядок поставок и их оплаты.

Аудитор прослеживает данные по цепочке: «накладная – приходный документ склада – счет-фактура – отражение в журнале учета полученных счетов – фактур – документ на оплату – отражение в Книге покупок». Так наиболее наглядно видно пути движения товаров. Можно определить стоимость товара списана в связи с реализацией или с другими видами выбытия (недостача, хищение, порча).

Можно таким образом проследить любое движение товаров, кроме списания в дебет счетов реализации (счет 90 «Продажи») или издержек обращения (счет 44 «Расходы на продажу»).

При наличии записи по дебету счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 99 «Продажи» и других в корреспонденции с кредитом счета 41 «Товары» следует установить, производилось ли соответствующее восстановление сумм НДС путем сторнировочной записи: Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Такие записи не типичные и поэтому проверяются с особой тщательностью, т.к. это могут быть операции, по которым НДС ранее принятый к вычету восстанавливается.

Налоговые органы требуют восстановить НДС в том случае, если товары, ранее приобретаемые для деятельности, облагаемой НДС использовались на непроизводственные нужды или в иных целях, не связанных с деятельностью облагаемой НДС. Поэтому налогоплательщик должен самостоятельно принять

решение: согласиться с налоговыми органами и восстановить НДС, или оспаривать позиции налогового органа и настаивать на применении вычета в суде. Поэтому аудитор отмечает эту неопределенность как зону риска и проверяет каждую операцию.

В большинстве предприятий, особенно торговых, остатков по счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» быть не должно. Большой остаток свидетельствует о нарушениях в учете, либо остаток переходит их года в год, либо аудитору просто не представили результаты инвентаризации. В таком случае аудитор делает вывод о запущенности учета по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

В конечном итоге в процессе проверки правильности формирования налоговых вычетов аудитору необходимо убедиться в следующем:

1 Общая сумма по графе «Всего покупок включая НДС» журнала учета полученных счетов-фактур за налоговый период по учтенным счетам-фактурам должна соответствовать кредитовому обороту по счетам: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

2 Общая сумма в книге покупок за налоговый период должна соответствовать кредитовому обороту по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и дебетовому обороту по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам». (С 1 августа 2002 г. к ним следует добавлять обороты по Дт 68 Кт 62, отраженные в Главной книге);

3 Общая сумма записей по Главной книге должна соответствовать сумме строк налоговой декларации;

4 Сумма НДС, указанная в Бухгалтерском балансе должна соответствовать сумме:

- а) не оплаченных на начало и на конец отчетного периода счетов-фактур;
- б) сумме НДС, предъявленной налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения СМР;

в) сумме налога, предъявленной налогоплательщику по товарам (работам, услугам), переданным на давальческих условиях подрядным организациям для выполнения СМР;

г) сумме налога, предъявленной налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств;

д) сумме налога, предъявленной налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства;

е) сумме налога, исчисленной налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления, стоимость которых включается в расходы, принимаемые к вычету;

ж) сумме налога, предъявленной налогоплательщику и уплаченной им при осуществлении экспортных операций;

В данном случае аудитор может произвести фактическую инвентаризацию счетов – фактур и таким образом подтвердить текущее сальдо по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Аудитор устанавливает правильность ведения журнала учета полученных счетов-фактур, книги покупок и порядок хранения счетов – фактур в соответствии с Постановлением Правительства № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

Во-вторых, провести проверку правильности и своевременности заполнения налоговых регистров.

В-третьих, провести проверку правильности формирования сумм НДС, заявленных к вычету по приобретенным товарам.

Также провести:

– проверку правильности формирования сумм НДС, предъявленных к вычету по строительно-монтажным работам (если это имеет место на предприятии);

– проверку правильности формирования сумм НДС, заявленных к вычету по уплаченным суммам налога при ввозе товаров на таможенную территорию;

- проверку правильности отражения вычета по суммам авансов и предоплаты, засчитываемым в отчетном периоде;
- проверку правильности формирования вычетов по возвратным операциям.

2.1.7 Проверка правильности учета НДС по прочим материальным ценностям, приобретенным для производственных и непроизводственных целей

Аудитор устанавливает, какие товарно-материальные ценности и услуги приобретались за отчетный период (корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»): основные средства (дебет 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы»), материалы (дебет 10 «Материалы»), услуги (дебет 44 «Расходы на продажу»). Следует обратиться к результатам аудита расчетов с поставщиками, операций с основными средствами, нематериальными активами, материалами – в зависимости от того, факты приобретения каких ценностей присутствуют. После того, как из общей совокупности приобретенных ценностей выделены те, которые однозначно носят непроизводственный характер (по ним НДС не принимается к вычету), следует приступить к отдельной проверке каждой группы ценностей с учетом их особенностей. В отношении сумм НДС по приобретенным материалам проводится контроль данных по цепочке, указанной выше. Пройдя по цепочке, аналогичной проверке документов по товарам, и убедившись, что материалы списаны на производственные нужды, необходимо обратиться к используемым нормам или нормативам.

Так, организация может принимать в целях налогообложения прибыли представительские или командировочные расходы только в пределах установленных норм. Вычет по НДС в этом случае также формируется только в пределах сумм, ограниченных указанными нормами и подтвержденными первичными документами и счетами-фактурами поставщика.

При аудите НДС по внеоборотным активам необходимо убедиться в том, что приобретенные основные средства и нематериальные активы действительно введены в эксплуатацию. По этим ценностям проверяется цепочка: «накладная поставщика – акт приемки-передачи – акт ввода в эксплуатацию – счет-фактура – журнал учета полученных счетов-фактур – документ об оплате – книга покупок». При этом следует помнить о том, что по автотранспортным средствам ввод в эксплуатацию может быть осуществлен только после регистрации в органах ГИБДД.

2.1.8 Проверка правильности учета НДС по приобретенным работам и услугам производственного и непромышленного характера

При выполнении этой процедуры также необходима информация о результатах аудита расчетов с поставщиками и аудита издержек обращения. Предварительная информация о видах поставщиков и видах потребляемых услуг позволит правильно и рационально подойти к проверке НДС.

Выделив из общего количества поставщиков тех, кто оказывает услуги, аудитор определяет постоянных исполнителей операторы связи, поставщики электроэнергии и т. д.); проверка расчетов с ними производится выборочно. По операциям с остальными подрядчиками контролируется цепочка: «акт выполненных работ (оказанных услуг) – счет–фактура – журнал учета полученных счетов–фактур – документ об оплате – книга покупок». Часто первый документ цепочки отсутствует, что является грубым нарушением требований законодательства и вызывает сомнения в производственном характере работ. Отдельного внимания требуют суммы НДС, формируемые по строительно-монтажным работам капитального характера. Обложение НДС выполненных хозяйственным способом СМР для собственных нужд имеет особенности. Вычет по ним формируется ежемесячно (ежеквартально) в размере фактически осуществленных затрат на оплату счетов-фактур поставщиков, одновременно ежемесячно (ежеквартально) начисляется НДС с выполненного хозяйственным способом объема работ. При этом, если организация перечислит в

бюджет сумму начисленного с указанного объема НДС, в следующем налоговом периоде она будет иметь право на соответствующую сумму налогового вычета.

Если организация осуществляет ремонтные работы, то запрашивается документ, который свидетельствует о возникновении недопустимого износа, поломки, дефектов, которые нарушают нормальный процесс эксплуатации основных средств. Как правило, такие ситуации оформляются дефектными ведомостями, подготовленными технической службой организации или сторонними специалистами. Дефектная ведомость является основанием для составления сметы, в которой обсчитывается сумма предстоящего ремонта.

2.1.9 Проверка оплаты счетов поставщиков и подрядчиков

Порядок формирования вычета по НДС зависит от варианта оплаты счетов поставщиков и подрядчиков. Эта важная процедура требует особого внимания, особенно при неденежных формах расчетов.

Проверка оплаты векселями предполагает наличие следующих вариантов.

1 Если аудируемая торговая организация передает в качестве платы за товары, работы, услуги собственный вексель, то вычет по НДС формируется в момент оплаты векселя деньгами или поставки под него векселедержателю товаров. Вычет формируется в сумме не большей, чем сумма оплаты или поставки по векселю.

2 Проверяемая организация, использующая в расчетах собственный переводной вексель, на котором указано наименование того лица, которое должно платить по векселю (третьего лица, домицилианта, авалиста), имеет право на вычет сумм налога только в том налоговом периоде, в котором векселедателем будет погашена задолженность по этому переводному векселю перед третьим лицом (домицилиантом, авалистом).

3 Аудируемая организация, акцептовавшая вексель, предъявленный к оплате поставщиком товаров (работ, услуг), имеет право на вычет налога по приобретенным

(принятым к учету) товарам в том налоговом периоде, в котором ею этот вексель будет оплачен.

4 При использовании векселя третьего лица в расчетах за товары (работы, услуги) сумма НДС, фактически уплаченная при приобретении указанных товаров (работ, услуг), исчисляется исходя из балансовой стоимости векселя, переданного в счет их оплаты. Моментом оплаты является момент передачи векселя по индоссаменту, но только если этот вексель был получен в качестве платы за ранее отгруженные товары (работы, услуги). Вычет формируется по наименьшей стоимости товаров (работ, услуг): либо реализованных, либо принятых к учету.

5 Если вексель третьего лица получен в обмен на собственный вексель, то вычет не может быть сформирован раньше, чем будет оплачен деньгами собственный вексель, а сумма вычета не должна быть большей, чем сумма НДС по собственному векселю.

6 В случае, когда для расчетов с поставщиками используется финансовый вексель, оплаченный ранее деньгами, вычет формируется в пределах суммы фактической оплаты.

При проверке перечисленных операций аудиторю следует также убедиться в том, что движение векселя правильно оформлено (составлен акт установленной формы, операции отражены в книге учета ценных бумаг, и в акте выделена сумма НДС). Здесь может быть полезна информация по аудиту финансовых вложений и ценных бумаг.

Проверка операций по зачету взаимных требований базируется на том, что погашение встречных обязательств должно производиться путем составления договора (соглашения) и акта сверки взаимных расчетов, где указываются погашаемые счета-фактуры и суммы НДС. При автоматизированном учете часто программа сама «погашает» встречные поставки, осуществляя запись: дебет 60, кредит 62. Однако это не освобождает организации от обязанности подтверждать данную операцию упомянутыми документами первичного учета. Общая сумма операций за период и соответствующая сумма вычетов по НДС должны соответствовать суммам, отражаемым по соответствующей строке налоговой

декларации. Аналогичным образом проверяются вычеты по товарам, работам, услугам, если они получены по соглашению о предоставлении отступного или новации.

При товарообменных операциях вычету подлежат суммы в размере, не превышающем объем реализованных в порядке обмена товаров, работ, услуг. Вычет формируется после свершения факта реализации. Если по бартеру реализуется амортизируемое имущество, то сумма вычета определяется исходя из стоимости этого имущества с учетом переоценок, проведенных в соответствии с законодательством Российской Федерации, и начисленной амортизации.

При переводе долга (цессия) аудируемая торговая организация может возложить исполнение обязанности по оплате долга на третье лицо по сделке перевода долга. В этом случае вычет по НДС сформируется только после оплаты третьим лицом переведенного долга.

2.1.10 Проверка правильности формирования вычетов по возвратным операциям, авансам и предоплате

Согласно ст. 171 НК РФ в состав налоговых вычетов входят суммы НДС, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них. При проверке обоснованности вычетов необходимо обратить внимание на то, как определены в договоре причины и оформление возврата. В общем случае момент перехода права собственности на товар должен сопровождаться процедурой приема по количеству и качеству, исключающей дальнейшие претензии покупателя. Это не относится к розничной торговле, где отношения продавца и покупателя регулируются Федеральным законом «О защите прав потребителей».

Если оптовый покупатель выявил брак или пересортицу уже после того, как товар перешел в его собственность, и при этом факт брака не отражен в коммерческом

акте, то претензии к поставщику необоснованны. Возврат по коммерческим актам должен отражаться в учете до момента реализации. Таким образом, только при наличии в договоре особых условий поставки возможен возврат товара после факта реализаций.

Сумма НДС по обоснованным возвратным операциям отражается сторнировочными записями в книге продаж и в соответствующей строке налоговой декларации.

Проверка правильности отражения вычета по суммам авансов и предоплаты, засчитываемым в отчетном периоде при реализации или в случае возврата авансов является важной частью проверки НДС.

Многие организации, игнорируя аналитический учет авансов и предоплаты по каждому покупателю и заказчику, исчисляют НДС по кредитовым остаткам по счетам расчетов с покупателями и заказчиками. В этом случае вычет в следующем налоговом периоде по авансам, засчитанным при реализации, также будет предъявлен без аналитических данных. Таким образом, счет-фактура, указанный в книге покупок по НДС с зачтенных авансов, будет выписан на общую сумму облагаемого в предыдущем налоговом периоде кредитового остатка по авансам полученным. Это является нарушением порядка ведения учета счетов-фактур.

При проверке правомерности вычета следует убедиться, что под аванс действительно произошла реализация или что он фактически возвращен покупателю. Также следует проверить, был ли НДС, начисленный с аванса или предоплаты, фактически уплачен в бюджет, только в этом случае в последующем он может быть предъявлен в качестве вычета. В таблице 16 представлены бухгалтерские записи при формировании вычетов по авансам.

Налоговые органы настаивают на соблюдении этого порядка, который обязывает продавца, получившего аванс исчислить НДС и выставить счет-фактуру в течении пяти дней, а при факте отгрузки отсторнировать НДС с сумм отгрузки. Поэтому аудитор тщательно проверяет правильность документооборота и операции по начислению и сторнированию НДС.

Таблица 16 – Формирование вычетов

Учет у покупателя	Учет у продавца
1	2
1 Дт 60.2 Кт 51– перечисление денежных средств поставщику; выписка банка с указанием номера договора и выделением НДС, который исчисляется по формуле $18/118 \times 100$	1 Дт 51 Кт 62.2 – поступление аванса от покупателя; перечисление денежных средств поставщику; выписка банка с указанием номера договора и выделением НДС
2 Дт 19Кт 76. НДС – принят к учету НДС с суммы перечисленного покупателю аванса на основании выставленного им счета-фактуры	_____
3 Дт 68. НДС Кт 19 – сформирован налоговый вычет по НДС в том периоде, когда выполнялось условие: а) наличие правильно оформленного счета-фактуры; б) наличие договора с условием авансирования продавца; в) наличие документов об оплате	3 Дт 76. НДС Кт 68. НДС – начислен НДС с суммы полученного аванса на основании выданного покупателю счета-фактуры (в течение 5 дней со дня получения аванса)
4 Дт 41, 10, 20 Кт 60.1 – получена накладная (акт) на получение товара (услуги)	4 Дт62.1Кт90.1 – выдана накладная на отгрузку товара
5 Дт 19 Кт 60.1 – на основании счета-фактуры выделен НДС	5 _____
6 Дт 68. НДС Кт 19 – сделана запись в книге покупок на основании счета-фактуры поставщика	6 Дт 90.3Кт 68. НДС – сделана запись в книге продаж и начислен НДС на основании счета-фактуры выданного.

Продолжение таблицы 16

1	2
7 Дт 60.1 Кт 60.2 – зачет аванса, выданного продавцу	7 Дт 62.2 Кт 62.1 – зачет аванса, полученного от покупателя
8 Дт 68. НДС Кт 76. НДС – восстановление НДС, ранее принятого к вычету по предоплате (запись в книге покупок)	8 Дт 76. НДС Кт 68. НДС – восстановление НДС, ранее начисленного с сумм предоплаты (запись в книге продаж)

Типичной ошибкой является то, что бухгалтер игнорирует этот порядок формирования вычета или отражает НДС только по факту покупки (отгрузки).

При этом нарушается порядок исполнения книги покупок и продаж.

2.1.11 Формальная проверка счетов-фактур полученных

Порядок оформления счетов-фактур предусмотрен ст. 169 НК РФ, где приведен перечень обязательных реквизитов счета-фактуры. Организация вправе ввести в счета-фактуры дополнительные реквизиты, не нарушая перечень и последовательность обязательных реквизитов. Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость утверждены постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 г. №1137 (с изм. и доп.).

Формальную проверку счетов-фактур полученных можно осуществлять выборочно, уделяя внимание счетам-фактурам с крупными суммами. Ошибки или пропуски в заполнении счета-фактуры, допущенные поставщиком, могут послужить основанием для непринятия налоговым органом суммы вычета. В этом случае покупателю следует обратиться к поставщику с просьбой дооформить или «перевыставить» счет-фактуру.

Аудитор проверяет наличие подписей уполномоченных лиц и их расшифровок (фамилия, инициалы). Согласно ст. 169 НК РФ счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя (п. 6 ст. 169).

Проверяется наличие в счете-фактуре адреса и идентификационного номера налогоплательщика и покупателя, а также наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя.

Далее следует проверить, указан ли номер платежно-расчетного документа или кассового чека в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). С 1 января 2006 г. моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Поэтому получение предоплаты даже накануне отгрузки в одном налоговом периоде влечет за собой исчисление НДС с этой предоплаты, составление счета-фактуры и регистрацию его в книге продаж. На следующий день при отгрузке товара будет исчислен НДС с реализации и выставлен счет-фактура, который регистрируется в книге продаж. Выписанный же накануне счет-фактура с предоплаты следует зарегистрировать в книге покупок и восстановить исчисленный с предоплаты НДС. Счета-фактуры, выставленные без указания номеров платежно-расчетных документов поставщиками товаров (работ, услуг), по которым были перечислены авансы, не могут служить обоснованием для принятия к вычету указанных в таких счетах-фактурах сумм НДС (письмо Минфина России от 13.04.06 г. № 03-04-09/06).

Аудитор проводит проверку наличия в счете-фактуре наименования, адреса и идентификационного номера налогоплательщика и покупателя.

Если налогоплательщик реализует импортный товар, то он обязан указывать в счете-фактуре номер таможенной декларации, по которой этот товар завезен в страну.

В счете-фактуре должны быть указаны порядковый номер и дата выписки счета-фактуры (п.п. 1 п. 5 ст. 169 НК РФ). Согласно приложению 1 к Правилам указываются порядковый номер и дата выписки счета-фактуры. Пунктом 3 ст. 168 НК РФ установлено, что при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) или передачи имущественных прав.

Счета-фактуры, составленные с нарушением порядка, установленного ст. 169 НК РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм НДС к вычету или возмещению. Если допущена ошибка в заполнении реквизитов, то счет-фактура не может быть зарегистрирован в книге покупок. Причем не имеет значения, какой именно реквизит указан неправильно.

Если при первом прочтении документа ошибка не была замечена и запись в книгу покупок была произведена, то счет-фактуру следует передать продавцу для исправления. До внесения продавцом исправлений необходимо сделать исправительную запись в книге покупок: запись об аннулировании счета-фактуры с ошибочным реквизитом вносится в дополнительный лист книги покупок за соответствующий налоговый период. Показатели дополнительного листа используются для внесения изменений в налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость при обнаружении в текущем налоговом периоде ошибок (искажений), допущенных в истекшем налоговом периоде.

Применение налоговых вычетов в случае исправления в счете-фактуре ошибок (нарушений) и соответственно регистрация в книге покупок исправленных счетов-фактур производятся в том налоговом периоде, в котором получен исправленный счет-фактура (письма Минфина России от 27.07.06 г. № 03-04-09/14 и ФНС России от 6.09.06 г. № ММ-6-03/896@).

Контрольные вопросы:

- 1 Какова цель аудита налога на добавленную стоимость?
- 2 Каковы задачи проверки НДС?
- 3 Перечислите источники информации проверки НДС.
- 4 Какие факторы берутся во внимание аудитором при предварительном планировании проверки НДС?
- 5 В каком порядке проводится проверка налоговых вычетов по

Тесты

- 1 Федеральный уровень нормативного регулирования по налоговому аудиту расчетов по НДС:
 - а) ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
 - б) гл. 21 НК РФ;
 - в) ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99
- 2 Лист запроса источников информации, необходимых аудитору для проведения проверки предоставляется на этапе:
 - а) заключительном;
 - б) проведения проверки;
 - в) планирования.
- 3 Алгоритм порядка формирования налогооблагаемой базы по НДС:
 - а) оказывает влияние на предстоящий объем работ;
 - б) не оказывает влияние на объем процедур;
 - в) оказывает влияние на состав аудиторской группы.
- 4 Обзор налоговой отчетности, проводимый на этапе предварительного планирования дает информацию для аудитора, позволяющую:
 - а) определить трудоемкость работы;
 - б) спланировать предстоящую работу;
 - в) спланировать аудиторский риск;

г) а), б), в)

5 Большое количество уточненных деклараций, как правило, признак оценки СВК как:

а) высокая;

б) низкая;

в) средняя;

г) весьма высокая.

6 Особое внимание аудитор должен обратить на не денежные формы расчетов при проверке НДС, т. к.:

а) по данным операциям применяются пониженные ставки, следовательно проверяется правильность применения льготного режима;

б) по данным операциям возможны злоупотребления со стороны работников бухгалтерии;

в) увеличивается риск совершения ошибок по данным видам операций;

г) нет правильного ответа.

7 Запрещается ли в соответствии с НК РФ предоставлять уточненные декларации по НДС:

а) да;

б) нет, но их число не должно быть больше 3;

в) нет, причем их количество не ограничивается

8 Может ли внешний аудитор применять в своей работе данные внутреннего аудита:

а) да;

б) да, если аудитор убедился в том, что результатам внутреннего контроля можно доверять;

в) нет

9 Аудитору необходимо обратить внимание на нумерацию счетов-фактур выданных поскольку:

а) они должны быть пронумерованы заранее;

б) имея сквозную нумерацию, пропуск номера говорит о неполном отражении выручки;

в) а), б)

г) нет правильного ответа

10 Показатели дополнительного листа используются для внесения изменений в налоговую декларацию по НДС:

а) истекшего периода;

б) текущего периода;

в) следующего за отчетным периода

2.2 Организация и методика проверки декларации по налогу на имущество организаций

2.2.1 Нормативная база при проверке правильности исчисления налога на имущество. Цель и задачи проверки налога на имущество

К основным законодательным и нормативным документам, на основании которых составляется отчетность по налогу на имущество организаций относятся следующие:

1 Налоговый Кодекс РФ, часть 2, глава 30 «Налог на имущество организаций»;

2 Гражданский Кодекс РФ, части 2 и 3;

3 Градостроительный Кодекс РФ;

4 Постановление Правительства РФ от 18 февраля 2004 г. № 90 «Об утверждении перечня товаров, производимых с использованием имущества организаций, не подлежащих освобождению от обложения налогом на имущество организаций, и (или) реализуемых такими организациями»;

5 Постановление Правительства РФ от 26.07.2006 г. № 461 «О внесении изменений в перечень имущества, относящегося к железнодорожным путям общего пользования, федеральным автомобильным дорогам общего пользования,

магистральным трубопроводам, линиям энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, в отношении которых организации освобождаются от обложения налогом на имущество организаций» (утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 г. № 504);

6 Общероссийский классификатор основных фондов (ОК 013-94) утвержден Постановлением Госстандарта России от 26.12.94 г. № 359 (дата введения 01.01.1996 г., ред. от 14.04.98 г.);

7 Приказ Министерства Финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкции по его применению»;

8 Приказ Минфина РФ от 0.03.2001 г. № 26н (ред. от 24.12.2010) Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (Зарегистрировано в Минюсте РФ 28.04.2001 № 2689);

9 Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 21.11.2003 №5252);

10 Закон Оренбургской области «О налоге на имущество организаций» (в ред. от 07.11.2008 г. № 2530/539-IV-ОЗ);

11 Закон Оренбургской области «О внесении изменений в Закон Оренбургской области «О налоге на имущество организаций»» от 29.08.2005 г. № 2547/441-III-ОЗ;

12 Приказы налогового ведомства об утверждении формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовым платежам) и инструкции по его заполнению;

13 Письма Департамента налоговой политики Минфина РФ и налогового ведомства, касающиеся вопросов начисления налога на имущества;

14 Арбитражная практика по сложным вопросам исчисления налога на имущество.

Так же, как и по другим объектам аудита налогообложения нормативная база по налогу на имущество готовится аудитором заранее, с учетом особенностей того периода проверки, с которым предстоит работать.

При проверке налога на имущество аудитор руководствуется ПБУ 6/01 «Учет основных средств», как основным методическим документом, определяющим в бухгалтерском учете объект обложения налогом и налоговую базу, поскольку порядок постановки на учет, оценка объектов, определение остаточной стоимости для целей налогообложения производится по правилам бухгалтерского учета.

Глава 30 НК РФ «Налог на имущество» содержит достаточно объемный перечень имущества, освобождаемого от налогообложения. Этот перечень может быть расширен в законах регионов РФ. Чтобы правильно определить принадлежность того или иного объекта основных средств к льготному имуществу, необходимо пользоваться, например, такими документами, как Общероссийский классификатор основных фондов.

Необходимо также использовать инструктивные документы налогового ведомства, касающиеся правил заполнения налоговой отчетности (декларации) и действующие на соответствующий период времени.

В соответствии со статьей 381 НК РФ освобождаются от налогообложения:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы – в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций (в ред. Федерального закона от 29.06.2004 г. № 58-ФЗ);

2) религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;

3) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, – в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;

4) организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, – в отношении имущества, используемого ими для

производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

5) организации – в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

6) организации – в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;

7) организации – в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;

8) организации – в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством Российской Федерации;

9) организации – в отношении космических объектов;

10) имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

11) имущество государственных научных центров;

12) организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково»» от 28.09.2010 г. № 244-ФЗ;

13) организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково»»;

14) и т. д.

Также в соответствии со статьей 10 Закона Оренбургской области «О налоге на имущество организаций» дополнительно к льготам, предоставленным НК РФ, освобождаются от налогообложения:

1) организации – в отношении объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (в ред. Закона Оренбургской области от 29.08.2005 г. № 2547/441-III-ОЗ);

2) организации – в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения;

3) бюджетные учреждения и организации, финансируемые за счет средств областного и местных бюджетов, органы законодательной (представительной) и исполнительной власти Оренбургской области, органы местного самоуправления Оренбургской области – в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;

4) организации – в отношении имущества, используемого непосредственно для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, выращивания и лова рыбы при условии, что выручка от указанных видов деятельности составляет не менее 70 % общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг) (в ред. Закона Оренбургской области от 28.10.2004 г. № 1511/249-III-ОЗ);

5) организации в отношении объектов мобилизационного назначения и мобилизационных мощностей, законсервированных и (или) не используемых в производстве; испытательных полигонов, снаряжательных баз, аэродромов, объектов единой системы организации воздушного движения, отнесенных в соответствии с законодательством Российской Федерации к объектам особого назначения (абзац введен Законом Оренбургской области от 29.12.2006 г. № 889/190-IV-ОЗ);

6) организации с иностранными инвестициями, зарегистрированные в соответствии с законодательством Российской Федерации и имеющие местонахождение на территории Оренбургской области, занимающиеся производством товаров и оказанием услуг, у которых оплаченная доля иностранных инвесторов в их уставном капитале составляет не менее 30 %, а в эквивалентной сумме не менее 300 тысяч долларов США, – в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности, при условии, что выручка от

осуществления собственной производственной деятельности превышает 70 % общей суммы выручки от реализации организациями с иностранными инвестициями продукции (работ, услуг). Указанная льгота предоставляется сроком на 3 года с момента государственной регистрации организации с иностранными инвестициями в сумме, подлежащей зачислению в областной бюджет (подпункт введен Законом Оренбургской области от 13.01.2004 г. № 756/117-III-ОЗ);

7) организации (в том числе с иностранными инвестициями), осуществляющие производственную деятельность, вкладывающие собственные и привлеченные средства в реализацию инвестиционных проектов, направленных на увеличение экспорта, создание импортозамещающей продукции по перечню, указанному в приложении 2 к Положению об оценке эффективности инвестиционных проектов при размещении на конкурсной основе централизованных инвестиционных ресурсов Бюджета развития Российской Федерации, утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 22 ноября 1997 г. № 1470, – в отношении имущества, вновь создаваемого и (или) приобретаемого для реализации инвестиционного проекта, прошедшего экспертную оценку. Указанная льгота предоставляется на период до полной окупаемости вложенных средств, но не более чем на 7 лет, в сумме, подлежащей зачислению в областной бюджет (Подпункт введен Законом Оренбургской области от 13.01.2004 г. № 756/117-III-ОЗ);

8) имущество сельскохозяйственных потребительских кооперативов, расположенное на территории сельских поселений и сельских населенных пунктов, на три года со дня вступления в силу настоящего Закона (п. 21 введен Законом Оренбургской области от 12.09.2007 г. № 1483/316-IV-ОЗ).

Цель и задачи проверки налога на имущество.

Цель аудита расчетов по налогу на имущество – выражение мнения о правильности, полноте и своевременности отражения в бухгалтерском и налоговом учете операций по начислению и уплате налога на имущество в бюджет, а также о соответствии указанных операций требованиям действующего законодательства.

В рамках достижения поставленной цели аудитор берет на себя обязательство проверить налоговую отчетность по налогу на имущество, то есть провести взаимную

сверку данных налоговой декларации и форм бухгалтерской отчетности, убедиться в полноте, достоверности и правильности отраженной в налоговой декларации информации, своевременности уплаты в бюджет налога на имущество.

Для достижения поставленной цели необходимо в ходе проверки решить следующие задачи:

1 Оценить систему налогообложения клиента с учетом особенностей регионального законодательства тех регионов, в которых расположены объекты недвижимости или филиалы (подразделения) клиента;

2 Оценить систему внутреннего контроля в части обеспечения правильности отражения, начисления и уплаты налога в бухгалтерском и налоговом учете клиента;

3 Определить уровень существенности и аудиторского риска с учетом оценки СВК;

4 Провести проверку правильности формирования налогооблагаемой базы по налогу на имущество в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством по данным бухгалтерского и налогового учета;

5 Провести проверку правильности применения ставок и льгот по налогу на имущество, в том числе с учетом регионального законодательства;

6 Проверить полноту и своевременность уплаты налога на имущество в бюджет;

7 Провести проверку правильности заполнения и представления налоговых деклараций.

2.2.2 Источники информации при проверке налога на имущество

Источниками информации при проверке налога на имущество являются первичные документы, регистры учета, распорядительная документация и иные документы, используемые аудитором для получения достаточных надлежащих доказательств.

1 Первичные документы:

а) акт (накладная) приемки-передачи основных средств (используется для оформления приемки комиссией, назначаемой руководителем организации, объектов основных средств, а также для оформления внутреннего перемещения основных средств);

б) акт о приемке оборудования (используется для оформления поступления на склад объектов основных средств);

в) акт приемки-передачи оборудования в монтаж (используется для оформления операции передачи оборудования, требующего монтажа в соответствующее подразделение организации);

г) акт о выявленных дефектах оборудования (используется для оформления выявленных в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования дефектов);

д) акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (используется для оформления операции передачи основных средств из ремонтного подразделения или от специализированной организации);

е) акт на списание основных средств (используется для оформления операции списания всех основных средств, кроме автотранспорта);

ж) акт на списание автотранспортных средств;

з) счета-фактуры полученные (при поступлении ОС) и выданные (при продаже ОС);

и) накладные полученные (при поступлении ОС) и выданные (при продаже ОС);

к) акты выполненных работ, оказанных услуг (полученные);

2 Регистры учета:

а) регистры аналитического учета:

1) инвентарные карточки (основной регистр аналитического учета);

2) инвентарные списки основных средств (ведутся по месту нахождения или эксплуатации основных средств для контроля за их сохранностью).

3) книги покупок и продаж;

4) журналы учета полученных счетов-фактур;

5) разработочные ведомости по начислению амортизации;

б) группировочные ведомости по учету основных средств (в разрезе материально-ответственных лиц и мест эксплуатации).

б) регистры синтетического учета: анализы и карточки счетов 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 08, «Вложения во внеоборотные активы», а также 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и т. д.

3 Платежные и иные документы:

а) платежные поручения;

б) квитанции об оплате наличными;

в) акты приема-передачи векселей;

г) акты взаимозачетов;

д) договоры мены;

е) учетная политика и налоговая политика.

4 Отчетность:

а) бухгалтерский баланс;

б) отчет о финансовых результатах;

в) приложение к бухгалтерскому балансу;

г) сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других не финансовых активов за отчетный год (форма статистической отчетности № 11).

Так же, как и при проверке других налогов, готовится лист запроса необходимых источников информации. Этот лист готовится заранее и максимально учитывает все возможные для данного клиента документы, регистры, виды отчетности. Для этого можно использовать универсальный перечень первичных документов и регистров учета.

После того, как аудитор на предварительном этапе планирования ознакомится с особенностями аудируемого лица, список корректируется с учетом этих особенностей. При подготовке листа запроса следует, прежде всего, учитывать

отраслевые особенности клиента. Так, например, для организаций сельскохозяйственной отрасли, Минсельхоз России утвердил специализированные документы первичного учета (Приказ от 16.05.03 г. № 750) формы агропромышленного комплекса (АПК), которые должны быть включены в запрос при проверке сельскохозяйственной организации.

На этапе планирования аудитор должен передать руководству аудируемого лица запрашиваемый перечень до проведения основного этапа проверки, чтобы работникам бухгалтерии могли подготовить необходимые документы.

2.2.3 Этап предварительного планирования проверки отчетности налога на имущество

На этапе предварительного планирования аудитор знакомится с особенностями предполагаемого клиента: отраслевой принадлежностью, экономическим положением отрасли (спад, подъем), экономическим положением самого предприятия, со стратегией его развития. Необходимо получить информацию о том, предполагается ли обновление основных средств, и если да, то на какой стадии этого процесса находится предприятие. При изучении особенностей отрасли необходимо уделить внимание льготам:

- пользуется ли предприятие льготами и на каком основании;
- если не пользуется, то по какой причине (осознанное нежелание или незнание налогового законодательства).

Аудитору следует обратить внимание на региональные особенности субъекта проверки и налогового законодательства, поскольку глава 30 Налогового кодекса РФ предоставляет право региональным властям устанавливать дополнительные льготы (помимо перечисленных в ст. 381 НК РФ) и дифференцировать налоговые ставки в зависимости от категории налогоплательщиков и видов имущества.

Используя в качестве информации отчетность клиента за предыдущий и отчетный (налоговый) период, аудитор изучает динамику поступления и выбытия основных средств, применяет аналитические процедуры:

1) сравнивает остаточную стоимость основных средств на начало и конец отчетного периода;

2) оценивает состояние основных средств, для чего использует коэффициенты изношенности, годности, обновления и выбытия основных фондов.

На основании полученных сведений составляется обзор аудируемого лица, в котором указываются все обнаруженные в процессе предварительного исследования особенности клиента. Также в обзоре необходимо отметить области, значимые для аудита и критические моменты, на которые следует обратить особое внимание, например:

– основные средства, обеспечивающие основной технологический цикл и особо дорогостоящие;

– основные средства, освобождаемые от налогообложения;

– основные средства, интенсивно обновляемые, модернизируемые, реконструируемые;

– основные средства, полученные в доверительное управление по договору о совместной деятельности;

– основные средства, находящиеся вне места расположения и регистрации головной организации (филиалы, подразделения и т.п.);

– капитальные вложения, срок освоения которых истек, в том числе объекты недвижимости, которые не зарегистрированы в установленном порядке, но фактически эксплуатируются;

– основные средства, полученные (переданные) по договору лизинга или проката;

– основные средства, по которым амортизация не начисляется.

2.2.4 Этап планирования при проверке исчисления отчетности налога на имущество

Этап планирования условно можно подразделить на следующие необходимые действия:

- 1) определение уровня существенности (предварительное суждение);
- 2) оценка аудиторского риска и СВК клиента;
- 3) составление общего плана и программы аудита.

Определение уровня существенности.

Для определения уровня существенности необходимо правильно выбрать соответствующую базу сравнения. При определении налоговой базы по налогу на имущество наиболее существенными представляются следующие данные бухгалтерского учета:

– первоначальная стоимость основных средств, учитываемых при исчислении налогооблагаемой базы;

– амортизация и износ основных средств, учитываемых при исчислении налогооблагаемой базы.

Можно также использовать данные о поступивших и выбывших за проверяемый период основных средствах. Если есть льготированное имущество, то, по усмотрению аудитора, можно включить их первоначальную стоимость и износ в расчет уровня существенности.

Примерный порядок нахождения предварительного уровня существенности при аудите налога на имущество представлен в таблице 17, где приведены показатели условной организации.

Найденные по таблице 17 значения можно использовать следующим образом: если объем выявленных нарушений при определении налоговой базы не превысит 120 тыс. р., то аудитор может сделать вывод о том, что налоговая база определена верно во всех существенных аспектах. Если нарушения в суммарном выражении превысят 599 тыс. р., то определенную налогоплательщиком базу нельзя считать достоверной.

Таблица 17 – Расчет уровня существенности при аудиторской проверке налога на имущество

Базовый показатель бухгалтерского (финансового) учета	Значение базового показателя, тыс. р.	Минимальное и максимальное значение уровня существенности, применяемое для нахождения уровня существенности			
		%	тыс. р.	%	тыс. р.
Первоначальная стоимость основных средств	20856	1	209	5	1043
Износ основных средств	3092	1	31	5	155
Итого:	X	X	240	x	1198
Уровень существенности	X		120		599

Искажения налоговой базы при пороговых значениях уровня существенности повлекут ошибки в начислении налога на имущество при установленной ставке 2,2 % соответственно 2,6 тыс. р. и 13,2 тыс. р.

Аудитору следует разъяснить руководству аудируемого лица необходимость применения уровня существенности при проведении выборочной проверки. В случае, если руководство аудируемого лица будет настаивать на снижении этого показателя, необходимо обосновать возрастающие трудозатраты аудитора на проведение проверки сплошным путем и соответственно повысить стоимость услуг по договору.

Оценка аудиторского риска и СВК клиента.

Примерный перечень тестов СВК по налогу на имущество может включать в себя тесты по определению неотъемлемого риска, риска средств контроля и тесты, предназначенные для оценки эффективности работы среды КОД. При составлении тестов рекомендуется формулировать вопросы таким образом. Чтобы ответ «да» свидетельствовал о сильной стороне СВК, а ответ «нет» – о слабой стороне СВК.

Тестирование состояния СВК учета расчетов с бюджетом по налогу на имущество представлено в таблице 18.

Таблица 18 – Тестирование СВК учета расчетов по налогу на имущество

Вопросы	Варианты ответов		Уровень оценки
	Да	Нет	
1	2	3	4
1 Автоматизирован ли учет основных средств?			
2 При учете используется лицензированная программа?			
3 Выполнены настройки каждого автоматизированного рабочего места, определены права доступа и установлены пароли?			
4 Имеется в штате организации специалист в области компьютерных технологий?			
5 Осуществляется ли копирование баз данных на устройство долговременного хранения информации?			
6 Распечатываются карточки счетов 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 08 «Вложения во внеоборотные активы» по окончании отчетного периода на бумажный носитель?			
7 Все распечатанные регистры учета подписываются и датируются?			
8 Назначены ли ответственные лица за ведение расчетов с бюджетом по налогу на имущество			
9 Имеются ли в наличии должностные инструкции, в которых определены обязанности ответственных лиц			

Продолжение таблицы 18

1	2	3	4
10 Проводится ли систематическая проверка документов на наличие необходимых подписей и реквизитов			
11 Проводится арифметический и логический контроль документации			
12 Проводится ли проверка соответствия занесения данных из первичных документов в автоматизированную систему бухгалтерского учета			
13 Организация не имеет филиалов (подразделений) и основных средств, находящихся вне места регистрации головной организации			
14 Организация не осуществляет льготированных видов деятельности			
15 Организация не имеет на учете льготированных видов основных средств			
16 Применяется линейный метод амортизации в бухгалтерском и налоговом учетах			
17 Проводится ли сверка статей налоговых деклараций с данными синтетического учета должностными лицами в конце налогового периода			
18 Ведется ли контроль за своевременностью перечисления налогов в бюджет			
19 Проводится ли регулярная сверка состояния расчетов с бюджетом по налогу на имущество с налоговыми органами			
20 Штрафы, пени по налогу на имущество за проверяемый период не начислялись			
21 Уточненные декларации по налогу на имущество за проверяемый период не сдавались в налоговый орган			

В результате исследования СВК по участку учета расчетов с бюджетом по налогу на имущество дается оценка по трехуровневой шкале: высокий уровень, средний и низкий.

2.2.5 Программа проверки отчетности налога на имущество

Поскольку налогооблагаемая база по налогу на имущество формируется на основании данных бухгалтерского учета, процедуры проверки по существу во многом совпадают с теми процедурами, что применяются при проверке основных средств.

Перед проверкой рекомендуется запросить у аудируемого лица инвентаризационные описи и ведомости. Оцениваются результаты проведения инвентаризации, отражение их в бухгалтерском и налоговом учете. При необходимости проводится инвентаризация (выборочно и по согласованию с руководством организации). МСА (ISA) 501 «Аудиторские доказательства – особое рассмотрение отдельных статей» устанавливает единые требования в отношении получения аудиторских доказательств в случае проведения инвентаризации. Аудиторские доказательства, которые собраны аудитором непосредственно, являются более надежными. Аудитор должен наблюдать не только за ходом инвентаризации, но и в необходимых случаях самостоятельно выполнять выборочный осмотр и проводить контрольные пересчеты фактического количества основных средств. Инвентаризацию лучше проводить по состоянию на отчетную дату, т.е. по состоянию на 1 января нового отчетного года. Существенным является показатель, который выявлен по итогам инвентаризации и составляет не менее 5 % по отношению к общему итогу соответствующих данных за отчетный год.

Проверяется состав основных средств, их группировка (по характеру использования, местонахождению, использованию в основной деятельности и т.д.). Сверяются данные отчетности, главной книги, регистров учета, аналитические данные.

В программу проверки должны быть включены процедуры, касающиеся проверки наличия учетной политики, ее соответствия требованиям законодательства, а также проверка:

- отражения в учетной политике методов начисления амортизационных отчислений;
- установление в учетной политике критерия отнесения объектов к основным средствам;
- порядок определения срока полезного использования основных средств;
- порядок налогового учета основных средств.

В дальнейшем аудитор проверяет соответствуют ли методы и правила, установленные в учетной политике тем, что применяются в организации фактически.

Осуществляются процедуры по проверке:

- 1) правильности оценки (переоценки) основных средств;
- 2) правильности отражения основных средств в учете и отчетности;
- 3) соблюдения требований законодательства и учетной политики;
- 4) правильности отражения движения основных средств;
- 5) правильность начисления износа;
- 6) прав собственности на основные средства.
- 7) правильности определения облагаемого и необлагаемого имущества;
- 8) правильности и обоснованности применения льгот;
- 9) правильности определения налога на имущество по основным средствам филиалов и подразделений;
- 10) правильности и своевременности перечисления налога на имущество в бюджет;
- 11) правильность заполнения налоговой декларации.

2.2.6 Типичные ошибки при исчислении налога на имущество

Типичными ошибками при исчислении налога на имущество являются следующие действия или операции.

1 Неправильное определение остаточной стоимости основных средств на отчетную дату в связи с ошибками при исчислением износа. При этом ошибки могут быть:

а) арифметическими, когда бухгалтер допускает просчет или неверно применяет формулу;

б) системными, когда допускаются отклонения от требований учетной политики или нормативных актов.

2 Распространенным нарушением является применение остаточной стоимости основных средств, определяемой по правилам налогового, а не бухгалтерского учета.

Это относится к «старым» основным средствам, принятым на учет до 01.01.2002 г., до вступления в силу главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». По ним амортизация должна начисляться по тем нормам, которые были установлены для них в момент постановки на учет. Эта норма в бухгалтерском учете остается неизменной в течение всего срока службы основного средства. В налоговом же учете такие основные средства должны учитываться по правилам главы 25 и имеют иную норму амортизации, а, следовательно, и иную остаточную стоимость.

3 Необоснованное применение льгот.

Налоговый кодекс, глава 30 «Налог на имущество организаций» предусматривает ряд льгот для организаций определенной сферы деятельности. Дополнительные льготы могут быть предусмотрены региональным законодательством. Так, например, на территории Оренбургской области освобождаются от уплаты налога на имущество организации, выручка от продаж которых более, чем на 70 %, состоит из выручки от реализации сельскохозяйственной продукции в части имущества, используемого в такой деятельности.

Прежде, чем применять льготу, организации должны верно рассчитать долю выручки от сельскохозяйственной деятельности. Распространенной ошибкой является неверный расчет доли выручки или применение льгот вообще без расчета, а также включение в перечень необлагаемого имущества объектов, не используемых непосредственно в сельскохозяйственной деятельности.

4 Неправильное определение срока полезного использования при поступлении объектов, бывших в эксплуатации.

При получении объекта основных средств, которое эксплуатировалось предыдущим собственником определенное количество месяцев, о чем указано в акте приема-передачи с приложением копии инвентарной карточки предыдущего собственника, срок полезного использования устанавливается исходя из срока службы по законодательству за минусом количества месяцев фактической эксплуатации. Если данных о количестве месяцев эксплуатации предыдущим собственником нет, то срок службы устанавливается как на новое основное средство.

5 Отнесение расходов по реконструкции и модернизации на текущие расходы организации.

При реконструкции, модернизации, перевооружении происходит увеличение первоначальной стоимости основных средств, соответственно увеличиваются амортизационные отчисления.

Контрольные вопросы

1 Какие аналитические процедуры применяет аудитор на этапе предварительного планирования проверки налога на имущество?

2 Какие необходимые действия осуществляет аудитор на этапе планирования проверки налога на имущество?

3 Каким образом может быть рассчитан уровень существенности?

4 Укажите основные документы из нормативной базы по налогу на имущество.

5 Перечислите источники информации при проверке налога на имущество.

6 Укажите основные процедуры при проверке налога на имущество

Тесты

- 1 На каком этапе проверки аудитор знакомится со стратегией развития производства аудируемого лица
- а) этап предварительного планирования;
 - б) этап планирования;
 - в) основной этап проверки
- 2 Каковы могут быть причины того, что аудируемое лицо не использует льготы по налогу на имущество:
- а) нежелание применять льготы по какой – либо причине;
 - б) незнание законодательства;
 - в) а) и б)
- 3 Федеральный уровень нормативной базы по налогу на имущество:
- а) Глава 30 НК РФ;
 - б) Глава 25 НК РФ;
 - в) Глава 21 НК РФ
- 4 Аудиторский риск определяется:
- а) в программе аудита на заключительном этапе проверки;
 - б) в письме – обязательстве на предварительном этапе планирования проверки;
 - в) в задании на проведение аудита на этапе планирования проверки;
 - г) в общем плане аудита на этапе планирования проверки
- 5 При установлении пороговых значений уровня существенности при аудите налоговой отчетности необходимо учитывать следующий фактор:
- а) аудит налоговой отчетности предполагает снижение риска до минимума;
 - б) аудит налоговой отчетности допускает максимальный риск;
 - в) допускаются пороговые значения такие же, как при аудите финансовой отчетности
- 6 Оказывает ли влияние на уровень существенности политика цен:
- а) да;

б) нет

7 Нестабильность в регионе и отрасли является качественным или количественным фактором, оказывающим влияние на уровень существенности:

а) количественным;

б) качественным

8 В каком случае имущество организации может облагаться по разным ставкам:

а) если имеются филиалы в другом регионе;

б) если имеются объекты ЖКХ;

в) если в организации работают инвалиды.

9 В организации стоят на учете основные средства, принятые на учет до 01.01.2002 года. Аудитор определяет наибольшую вероятность ошибок на участке:

а) постановки на учет ОС;

б) снятия с учета ОС;

в) ремонта ОС;

г) начисления амортизации ОС.

10 Бухгалтерия организации отнесла на текущие расходы сумму затрат на модернизацию станка. Повлияет ли это на правильность исчисления налога на имущество:

а) нет, это повлияет на налог на прибыль;

б) нет, ошибки в этом нет;

в) да, это необоснованно увеличит налог на имущество;

г) да, это необоснованно уменьшит налог на имущество

2.3 Организация и методика проверки налоговой декларации по налогу на прибыль организаций

2.3.1 Нормативная база при проверке правильности исчисления налога на прибыль организаций

К основным законодательным и нормативным документам, на основании которых составляется отчетность по налогу на прибыль организаций относятся:

- 1 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Глава 25;
- 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации», утверждено приказом Минфина РФ 06.05.99 г. № 32н;
- 3 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утверждено приказом Минфина РФ 06.05.99 г. № 33н;
- 4 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.02 г. № 114н;
- 5 Приказы и письма налогового ведомства, устанавливающие формы и порядок заполнения карточек, расчетов и деклараций;
- 6 Постановления Государственного комитета РФ по статистике об утверждении форм первичной учетной документации;
- 7 Информационное сообщение МНС РФ от 19 декабря 2001 г. «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового Кодекса Российской Федерации» (Регистры налогового учета);
- 8 Отраслевые инструкции, методические рекомендации, технологические регламенты, внутренние локальные акты организации, касающиеся установления порядка формирования себестоимости готовой продукции, процесса калькулирования и формирования расходов, связанных с обычными видами деятельности;
- 9 Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг,

одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 25 от 22.04.2004 г., утверждено Минфином РФ 23.04.2004 г.

Перечень нормативных актов по налогу на прибыль очень объемный и разнообразен. Большое значение для понимания системы налогообложения клиента, технологических особенностей формирования производственных расходов (реализационных расходов) имеют отраслевые инструкции, методики, внутренние локальные акты организации. Аудитор также должен перед началом проверки определиться с перечнем законов и нормативных актов, которые прекратили свое действие и не распространяются на проверяемый период, а также с теми, которые вступили в силу в проверяемом периоде. Например, в соответствии с изменениями, вносимыми в НК РФ Федеральным Законом № 58-ФЗ от 06.06.05 г. и вступающими в силу с 01.01.06 г., вводится понятие технологических потерь при транспортировке, которые могут быть отнесены на внереализационные расходы периода. С введением в действие указанного закона также принимаются к учету в качестве расходов нормы естественной убыли, утвержденные ранее в 2002 году федеральными органами исполнительной власти. Часто ошибки в налоговом учете связаны с незнанием или несвоевременным применением измененных норм законодательства.

Необходимо также использовать инструктивные документы налогового ведомства, касающиеся налоговой отчетности (декларации), действующие на соответствующий период времени.

На начисление налога на прибыль немаловажное влияние оказывают также нормы главы 25.1 «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов», главы 25.2 «Водный налог», главы 25.3 «Государственная пошлина», главы 28 «Транспортный налог», главы 30 «Налог на имущество организаций», главы 31 «Земельный налог» поскольку на основании пункта 1 статьи 264 главы 25 НК РФ суммы налогов и сборов относятся к расходам, связанным с производством и реализацией. При определенных условиях, указанных в пункте 2 статьи 170 главы 21 НК РФ к расходам могут быть отнесены также суммы «входного» НДС.

При проверке аудиторы должны руководствоваться положениями Методических рекомендаций по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом. Указанной методикой предусмотрен определенный порядок проверки, сформулирована цель и задачи, установлены формы рабочих документов. Следует отметить, что рекомендации направлены на регламентацию действий аудиторов при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в области налога на прибыль.

2.3.2 Цель и задачи проверки налога на прибыль

Цель аудита расчетов по налогу на прибыль – выражение мнения о достоверности, правильности, полноте отражения в бухгалтерском и налоговом учете операций по начислению и уплате налога на прибыль в бюджет, а также о соответствии указанных операций требованиям действующего законодательства.

В рамках достижения поставленной цели аудитор берет на себя обязательство проверить налоговую отчетность по налогу на прибыль, то есть провести взаимную сверку данных налоговой декларации и форм бухгалтерской отчетности, убедиться в полноте, достоверности и правильности отраженной в налоговой декларации информации, своевременности уплаты налога в бюджеты различных уровней.

Также в рамках поставленной цели аудитор должен проверить правильность отражения сумм отложенных налогов, отложенных налоговых активов и обязательств условного налога на прибыль, текущего налогового обязательства в бухгалтерской отчетности.

Для достижения поставленной цели необходимо в ходе проверки решить следующие задачи:

- 1 Оценить систему налогообложения клиента с учетом особенностей его отраслевой принадлежности;

- 2 Оценить систему внутреннего контроля в части обеспечения правильности отражения, начисления и уплаты налога в бухгалтерском и налоговом учете клиента;

3 Определить уровень существенности и аудиторского риска с учетом оценки СВК;

4 Провести проверку правильности формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством по данным бухгалтерского и налогового учета;

5 Провести проверку правильности применения ставок и льгот по налогу на прибыль, в том числе с учетом отраслевой принадлежности;

6 Оценка состояния синтетического и аналитического учета расчетов с бюджетом по налогу на прибыль;

7 Проверить полноту и своевременность уплаты налога на прибыль в бюджеты различных уровней;

8 Провести проверку правильности заполнения и представления налоговых деклараций;

9 Провести проверку правильности учета и отражения в бухгалтерской отчетности отложенных налогов, налоговых активов и обязательств, условного расхода по налогу на прибыль и текущего налогового обязательства.

2.3.3 Источники информации при проверке налога на прибыль

Источники информации для проведения аудита расчетов с бюджетом по налогу на прибыль должны обеспечивать полноту сведений, необходимых для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств по следующим показателям отчетности:

- прибыль, рассчитанная по правилам бухгалтерского учета;
- условный расход (доход) по налогу на прибыль;
- прибыль, рассчитанная по правилам налогового учета;
- текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток);
- отложенные налоговые активы;
- отложенные налоговые обязательства.

Для получения информации по указанным показателям аудитор запрашивает следующие документы.

1 Документы бухгалтерского учета.

а) Первичные документы, подтверждающие возникновение доходов:

1) счета-фактуры выданные;

2) накладные выданные;

3) акты выполненных работ, оказанных услуг;

4) акты передачи основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, капитальных вложений;

5) копии платежных поручений покупателей (заказчиков) и выписки банка;

б) приходные кассовые ордера и др.

б) Первичные документы, подтверждающие возникновение расходов:

1) счета-фактуры полученные;

2) накладные полученные;

3) акты выполненных подрядчиком работ, оказанных услуг;

4) платежные поручения и выписки банка на оплату поставщикам (подрядчикам);

5) расходные кассовые ордера и квитанции к приходным кассовым ордерам (ПКО);

б) авансовые отчеты;

7) сметы;

8) справки бухгалтера;

9) унифицированные документы, служащие основанием для исчисления оплаты труда, налоговой базы по страховым взносам (трудовые и гражданско-правовые договоры, индивидуальные карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, расчетно-платежные ведомости, расчетные и платежные ведомости, лицевые счета, первичные учетные документы по учету труда и его оплаты);

10) унифицированные документы, служащие основанием для определения первоначальной стоимости, срока полезного использования и начисления амортизации по основным средствам (акты приема-передачи основных средств, инвентарные карточки, инвентарные книги).

в) Распорядительные документы, определяющие общие положения по учету доходов и расходов организации:

1) учетная и налоговая политики организации;

2) отраслевые рекомендации по учету затрат основного производства, формирования себестоимости и процесса калькулирования;

3) технологические регламенты;

4) бизнес-планы;

5) сметы и бюджеты.

г) Регистры учета:

1) регистры бухгалтерского учета;

2) регистры налогового учета;

3) разработочные ведомости по учету труда;

4) разработочные ведомости по начислению амортизации;

д) Отчетность:

1) бухгалтерская (финансовая отчетность);

2) налоговые декларации;

3) отчетные данные, сдаваемые в органы статистики.

Так же, как и при проверке других налогов, рекомендуется составлять список запрашиваемых у клиента источников информации заранее, на этапе предварительного планирования, после того, как будет получено представление об особенностях деятельности аудируемого лица.

2.3.4 Этап планирования при проверке налога на прибыль

Этап планирования при проверке налога на прибыль условно подразделяется на три составляющих:

- 1) определение уровня существенности (предварительное суждение);
- 2) оценка аудиторского риска и СВК клиента;
- 3) составление общего плана и программы аудита.

Определение уровня существенности.

Аудитор должен определить приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных искажений. Так же, как при расчете уровня существенности для других налогов, для проверки налога на прибыль следует руководствоваться достаточно жесткими рамками процентных долей выбранных показателей: не более 5 %. В качестве базовых показателей могут быть определены:

- выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (без НДС);
- себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;
- коммерческие расходы;
- управленческие расходы;
- прочие доходы;
- прочие расходы;
- прибыль (убыток) до налогообложения;
- чистая прибыль (убыток) отчетного периода;
- остатки по счетам 09 «Отложенные налоговые активы», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Примерный порядок нахождения предварительного уровня существенности при аудите декларации по налогу на имущество представлен в таблице 19, где приведены показатели условной организации.

Таблица 19 – Расчет уровня существенности при аудите отчетности налога на прибыль

Базовый показатель бухгалтерского (финансового) учета	Значение базового показателя тыс. р.	Минимальное и максимальное значение уровня существенности, применяемое для нахождения уровня существенности			
		1	1105	3	3315
1 Выручка от продажи товаров (без НДС)	110500	1	1105	3	3315
2 Себестоимость проданных товаров	90800	1	908	3	2724
3 Чистая прибыль отчетного периода	4500	1	45	3	135
4 Остаток по счету 09 «Отложенные налоговые активы» на конец отчетного (налогового) периода	3	1	0	3	0
5 Остаток по счету 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	3400	1	34	3	102
6 Остаток по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства»	18	1	0	3	1
Итого:	209221		2092		6277
Границы уровня существенности (строка 4 разделить на строку 6 (среднее арифметическое))			349		1046
Средняя величина уровня существенности (строка 5 разделить на строку 2)	698				

В представленной таблице уровень существенности в размере 698 тыс.р. находится на основе данных двух показателей путем определения среднего арифметического по граничным значениям (1 % и 3 %).

Найденные по таблице 19 значения можно также использовать следующим образом: если объем выявленных нарушений при определении налоговой базы не превысит 349 тыс. р., то аудитор может сделать вывод о том, что налогооблагаемая база определена верно во всех существенных аспектах. Если нарушения в суммарном выражении превысят 1046 тыс. р., то определенную налогоплательщиком базу нельзя считать достоверной.

Искажения налоговой базы при пороговых значениях уровня существенности повлекут ошибки в начислении налога на прибыль при установленной ставке 24 % соответственно 83,8 тыс. р. и 251 тыс. р.

Аудитору следует разъяснить руководству аудируемого лица необходимость применения уровня существенности при проведении выборочной проверки. В случае, если руководство аудируемого лица будет настаивать на снижении этого показателя, необходимо обосновать возрастающие трудозатраты аудитора на проведение проверки сплошным путем и соответственно повысить стоимость услуг по договору.

Тестирование состояния СВК учета расчетов с бюджетом по налогу на прибыль может быть проведено с помощью такого же набора тестов, как и при проверке налога на имущество или НДС. Примерный порядок тестирования приведен в таблице 20.

Таблица 20 – Тестирование СВК учета расчетов по налогу на прибыль

Вопросы	Варианты ответов		Уровень оценки
	Да	Нет	
1	2	3	4
1 Автоматизирован ли учет доходов и расходов?			
2 При учете используется лицензированная программа			

Продолжение таблицы 20

1	2	3	4
3 Выполнены настройки для каждого автоматизированного рабочего места, определены права доступа и установлены пароли			
4 Имеется ли в штате организации специалист в области компьютерных технологий?			
5 Осуществляется ли копирование баз данных на устройство долговременного хранения информации?			
6 Распечатываются ли карточки счетов 09, 77, 68, регистры налогового учета по окончании отчетного (налогового) периода на бумажный носитель?			
7 Все распечатанные первичные документы и регистры учета подписываются бухгалтером и датируются			
8 Организация не имеет филиалов (подразделений)			
9 Организация не использует льготы			
10 Разработан и утвержден график документооборота по учету расчетов по налогу на прибыль			
11 Разработаны и утверждены в установленном порядке локальные акты организации, регламентирующие некоторые виды расходов (расход материалов, оплату труда, прочие расходы)			
12 Назначены ли ответственные лица за ведение расчетов с бюджетом по налогу на прибыль?			
13 Имеются ли в наличии должностные инструкции, в которых определены обязанности ответственных лиц			
14 Существует ли контроль со стороны работников бухгалтерии, обрабатывающих конкретный участок, за правильностью оформления документов?			
15 Проводится ли систематическая проверка документов на наличие необходимых подписей и реквизитов?			
16 Проводится арифметический и логический контроль документации			
17 Проводится ли проверка соответствия занесения данных из первичных документов в автоматизированную систему бухгалтерского учета?			
18 Определен ли круг лиц, имеющих право доступа к той или иной документации?			

Продолжение таблицы 20

1	2	3	4
19 Проводится ли сверка статей налоговых деклараций с данными синтетического учета должностными лицами в конце налогового периода?			
20 Ведется ли контроль за своевременностью перечисления налога на прибыль в бюджеты?			
21 Проводится ли регулярная сверка состояния расчетов с бюджетом по налогу на прибыль с налоговым органом?			

По результатам тестирования проводится исследование рискованных зон, признаком которых являются ответы «нет», свидетельствующие о слабых сторонах СВК. Затем подводятся итоги тестирования и оценивается СВК в целом с использованием градации: «высокая», «средняя», «низкая».

2.3.5 Программа проверки декларации по налогу на прибыль

Аудит налога на прибыль – сложный и трудоемкий объект проверки, что обусловлено тем, что прибыль является результирующим показателем, величина которого образуется как разница между доходами и расходами организации. Поэтому процесс проверки декларации налога на прибыль является многокомпонентным и включает в себя несколько блоков:

- 1 Проверка доходов организации, учтенных по правилам бухгалтерского учета;
- 2 Проверка расходов организации, учтенных по правилам бухгалтерского учета;
- 3 Проверка прибыли в бухгалтерском учете;
- 4 Проверка налоговых разниц, учтенных по правилам ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»;
- 5 Проверка прибыли в налоговом учете и налога на прибыль.

Процесс формирования налоговой базы по налогу на прибыль тесно связан с операциями отражения доходов и расходов в бухгалтерском учете, поскольку регистрация фактов хозяйственной деятельности для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения производится на основании одних и тех же первичных документов. В программу проверки налога на прибыль включаются процедуры по проверке правильности формирования доходов и расходов для целей определения финансового результата, учтенного по правилам бухгалтерского учета (блоки 1, 2, 3):

- проверка доходов для целей бухгалтерского учета (доходов от продаж, операционных доходов, внереализационных доходов, чрезвычайных доходов);

- проверка расходов (затрат) для целей бухгалтерского учета (расходов по обычным видам деятельности, операционных расходов, внереализационных расходов, чрезвычайных расходов);

- проверка незавершенного производства;

- проверка расходов будущих периодов;

- проверка резервов предстоящих расходов и платежей;

- проверка доходов будущих периодов;

- проверка финансовых результатов, условного расхода (дохода) по налогу на прибыль.

Важное значение для аудиторской проверки налога на прибыль имеют процедуры, касающиеся экспертизы учетной политики для целей налогообложения.

Условно процесс проверки налоговой политики можно разделить на три составляющих:

- проверка наличия учетной политики для целей налогообложения и ее экспертиза с позиций соответствия требованиям действующего законодательства;

- проверка полноты отражения в учетной политике для целей налогообложения всех необходимых элементов, касающихся хозяйственных операций проверяемого субъекта;

- проверка соответствия порядка отражения в учете доходов и расходов требованиям учетной политики для целей налогообложения.

Результаты проверки налоговой политики лежат в основе последующих процедур, касающихся проверки постоянных и временных разниц, текущего налога на прибыль, отложенных налогов, чистой прибыли.

При проверке налогооблагаемой прибыли необходимо обратить внимание на соблюдение принципа определения цены товара (работы, услуги) в соответствии со статьей 40 НК РФ.

Аудитор также должен убедиться в правильности составления первичных документов, в том, что для этого используются унифицированные формы, утвержденные в установленном порядке. Если организацией используется первичный документ не установленной формы, то для того, чтобы иметь юридическую силу, он должен содержать все необходимые реквизиты в соответствии со статьей 9 ФЗ «О бухгалтерском учете». Форма такого документа прилагается к учетной политике и утверждается в установленном порядке.

Одним из значимых аспектов проверки налога на прибыль является установление экономической обоснованности произведенных организацией расходов. Свое толкование экономически оправданных затрат налоговые органы представили в ранее действовавших Методических рекомендациях по применению главы 25 НК РФ: под экономически оправданными расходами следует понимать затраты, обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота.

По критерию «Цели получения доходов» аудитору следует убедиться в том, что организация избегает заведомо убыточных сделок, игнорируя получение прибыли. Например, если организация сдает в аренду имущество по цене, которая ниже расходов на содержание данного имущества (техническое обслуживание, амортизация, ремонт и т.п.), расходы организации нельзя считать экономически оправданными.

По критерию «Рациональность» аудитор проверяет разумность расхода и его размера. Например, расходы на содержание аппарата управления часто во много раз превышают производственные расходы (служебный автотранспорт, представительские расходы, командировочные расходы и т.п.). Следует отметить, что

поскольку критерий «рациональность» не закреплен в нормативно-правовых актах, арбитражные суды в большинстве случаев занимают позицию налогоплательщика в отстаивании права принимать любые расходы, связанные с деятельностью коммерческой организации. Тем не менее, проверяя структуру расходов, аудитору следует убедиться в том, что расходы достаточно рациональны и соразмерны полученным доходам.

По критерию «Обычаи делового оборота» проверяется следование сложившимся и широко применяемым традициям в той или иной области предпринимательства (пункт 1 статьи 5 ГК РФ). Например, в сфере международной торговли широко применяются условия поставки Инкотермс. Поскольку налоговым законодательством термин «обычаи делового оборота» не определен, между налоговыми органами и налогоплательщиками практически не возникает разногласий по этому поводу.

При аудите расчетов с бюджетом по налогу на прибыль по блокам 1, 2, 3 проверяется:

1 Соответствие данных аналитического учета данным синтетического учета и отчетности;

2 Проверка соблюдения методики учета доходов и затрат тем, что установлены в учетных политиках (для целей бухгалтерского и для целей налогового учета):

а) оценка соблюдения выбранного метода учета затрат;

б) проверка правильности распределения производственных затрат по цехам, переделам, циклам производства;

в) проверка правильности отнесения доходов и затрат к соответствующим отчетным периодам;

3 Проверка правильности классификации доходов и распределения их между отчетными периодами. Проверка доходов будущих периодов;

4 Проверка правильности разделения затрат на капитальные и текущие;

5 Проверка правильности группировки затрат по статьям и элементам;

6 Проверка правильности распределения расходов между отчетными периодами;

7 Проверка учета затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг или в издержки обращения:

а) Проверка обоснованности отнесения расходов на себестоимость продукции, работ, услуг или издержки обращения:

1) проверка правильности оценки материальных ресурсов, отнесенных на себестоимость;

2) проверка совершенных операций по отпуску материалов в производство на основании расходных документов;

3) проверка обоснованности списания отклонений в стоимости материалов на себестоимость;

4) проверка обоснованности списания хищений, недостач, потерь материальных ценностей на себестоимость;

5) проверка соответствия фактического расхода сырья и материалов технологическим нормам;

б) проверка правильности оценки и списания возвратных отходов;

б) Проверка включения в себестоимость продукции, работ, услуг или в издержки обращения расходов на оплату труда:

1) проверка обоснованности включения сумм расходов на оплату труда в себестоимость соответствующего вида деятельности (продукции, цеха, передела, цикла и т.п.);

2) проверка обоснованности включения в себестоимость стимулирующих начислений, надбавок, премий, компенсаций и иных расходов, связанных с содержанием работников.

в) Проверка правильности начисления взносов в фонды социального страхования и отчислений на страхование профессиональных рисков.

г) Проверка правильности включения в себестоимость продукции, работ, услуг или в издержки обращения амортизационных отчислений.

д) Проверка прочих расходов, включаемых в себестоимость:

1) проверка обоснованности отнесения расходов к прочим;

2) проверка достоверности и реальности произведенных расходов;

8 Проверка правильности калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг:

а) проверка правильности разделения затрат на прямые и косвенные;

б) проверка правильности учета затрат по статьям, установленным в учетной политике, а также соответствие номенклатуры статей расходов отраслевым рекомендациям;

в) проверка правильности применения выбранной методики списания косвенных расходов;

г) проверка порядка распределения затрат на период между готовой продукцией (работами, услугами, товарами) и незавершенным производством (НЗП);

9 Проверка НЗП:

а) изучение данных инвентаризации и сравнение ее данных с информацией аналитического учета;

б) проверка правильности оценки НЗП.

10 Проверка правильности составления бухгалтерских записей по учету затрат;

11 Проверка учета оценочных обязательств и расходов будущих периодов;

12 Проверка правильности отражения в учете прибыли (убытка) от продаж;

13 Проверка правильности отражения в учете операционных и внереализационных доходов и расходов;

14 Проверка правильности отражения в учете прибыли отчетного периода, условного расхода (дохода) по налогу на прибыль;

15 Проверка налоговых разниц, учтенных по правилам ПБУ 18/02;

16 Проверка прибыли в налоговом учете и налога на прибыль.

Далее проводится проверка по блокам 4 и 5:

1 Проверка налоговых разниц, учтенных по правилам ПБУ 18/02:

а) выявляются различия в учетной политике в целях бухгалтерского учета и в целях налогообложения, на основании которых возникают налоговые разницы;

б) проверяется правильность отражения в учетных регистрах сумм по операциям, связанным с возникновением постоянных разниц и соответствующих

сумм постоянных налоговых активов (ПНА) и постоянных налоговых обязательств (ПНО);

в) проверяется правильность расчета и отражения в учете временных вычитаемых разниц и соответствующих сумм ПНА;

г) проверяется правильность расчета и отражения в учете временных налогооблагаемых разниц и соответствующих сумм ПНО;

д) проверяется правильность бухгалтерских записей по счетам 09, 68, 77, 99;

2 Проверка прибыли в налоговом учете и налога на прибыль:

а) проверяется правильность расчета налогооблагаемой прибыли;

б) проверяется правильность подсчета текущего налога (убытка) на прибыль, исходя из величины условного расхода (дохода) по налогу на прибыль и отложенных налоговых активов и обязательств.

в) проверка прибыли к распределению за вычетом налога на прибыль.

Завершается программа проверки отчетности налога на прибыль следующими процедурами:

– проверяется правильность заполнения налоговой декларации;

– проверяется правильность формирования и уплаты авансовых платежей в течение налогового периода;

– проверяется своевременность и полнота уплаты налога на прибыль в соответствующие бюджеты;

– проверяется наличие регулярных сверок с налоговым органом по налогу на прибыль и соответствие задолженности, отраженной в учете аудируемого лица той, что отражена в распечатке налогового органа на соответствующую дату.

2.3.6 Типичные ошибки при исчислении налога на прибыль

Наиболее часто встречаются нарушения порядка учета налога на прибыль, связанные с неправильным отражением в учете расходов организации. В таблице

представлены ошибки, структурированные в соответствии с поэлементным делением расходов.

Таблица 21 – Перечень возможных нарушений при аудите учета расчетов с бюджетом по налогу на прибыль

Характер возможных нарушений	Влияние нарушения на достоверность отчетности
1	2
1 Материальные расходы	
1.1 Неправильное определение суммы материальных затрат (завышение), вследствие включения в их стоимость внереализационных расходов (суммовые разницы, проценты по кредитам банка, стоимость возвратной тары и т.п.)	1.1 Завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение прибыли отчетного периода
1.2 Неправильное применение метода оценки при списании в производство ТМЦ, включаемых в материальные расходы, в результате чего расходы могут быть завышены (занижены)	1.2 Завышение (занижение) себестоимости продукции (работ, услуг), занижение (завышение) прибыли отчетного периода
2 Расходы на оплату труда	
2.1 Отсутствие трудовых договоров с сотрудниками, вследствие чего выплаты не могут быть приняты в целях налогообложения	2.1 Завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли
2.2 Несоблюдения нормативов расходов на оплату труда (например, по договорам добровольного страхования)	2.2 Завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли

Продолжение таблицы 21

1	2
2.3 Отсутствие должным образом оформленных документов, подтверждающих выплаты внештатным работникам по гражданско-правовым договорам (акт выполненных работ (оказанных услуг), акт приемки –передачи результатов работ или услуг, отчеты поверенного, комиссионера и т.п.)	2.3 Завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли
2.4 Отсутствие должным образом оформленного Положения об оплате труда, регулирующего прочие выплаты сотрудникам (оплата питания, жилья, отдыха и т.д.)	2.4 Завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли
3 Суммы начисленной амортизации	
3.1 Нарушение порядка определения стоимости амортизируемого имущества (лизинговое имущество, безвозмездно полученные ОС и НМА, приобретенные за счет кредитов банка ОС и НМА, переоцененные ОС и НМА и т.п.).	3.1 Завышение (занижение) сумм начисленной амортизации и себестоимости продукции (работ, услуг), занижение (завышение) налогооблагаемой прибыли
3.2 Неправильное определение срока полезного использования ОС или НМА	3.2 Завышение (занижение) сумм начисленной амортизации и себестоимости продукции (работ, услуг), занижение (завышение) налогооблагаемой прибыли
3.3 Неправильное применение методов и порядка расчета сумм амортизации	3.3 Завышение (занижение) сумм начисленной амортизации и себестоимости продукции (работ,

Продолжение таблицы 21

1	2
	услуг), занижение (завышение) налогооблагаемой прибыли
3.4 Неприменение или неправильное применение повышающих (понижающих) коэффициентов для норм амортизации (ОС), используемые в агрессивных средах, в условиях повышенной сменности	3.4 Завышение (занижение) сумм начисленной амортизации и себестоимости продукции (работ, услуг), занижение (завышение) налогооблагаемой прибыли
4 Прочие расходы	
4.1 Неправильное определение суммы начисленных налогов и сборов (ошибки в начислении налога на имущество, транспортного налога, налога на землю и др., включение в состав расходов «входного» НДС в случаях, не поименованных в п. 2 ст. 170 НК РФ).	4.1 Занижение (завышение) себестоимости продукции (работ, услуг), завышение (занижение) налогооблагаемой прибыли.
4.2 Включение в расходы на охрану оплату услуг охранных организаций в необоснованных случаях (например, охрана жизни и здоровья руководителя	4.2 Завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли
4.3 Принятие к учету расходов на аренду без должного оформления (отсутствие договора, плана помещения, наем жилого помещения под офис и т.п.)	4.3 Завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли
4.4 Принятие к учету представительских расходов без должного оформления и обоснования (отсутствие сметы, первичных документов, подтверждающих факт расхода и т.п.)	4.4 Завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли

Контрольные вопросы:

- 1 Укажите основные нормативные документы, регулирующие учет налога на прибыль
- 2 Перечислите цели и задачи проверки налога на прибыль
- 3 Какие источники информации используются аудитором при проверке налога на прибыль
- 4 Перечислите основные процедуры проверки налога на прибыль.
- 5 Какие могут быть типичные ошибки при учете налога на прибыль?

Тесты

- 1 Основные нормативные документы, регулирующие учет расчетов по налогу на прибыль:
 - а) глава 21 НК РФ, ПБУ 18/02;
 - б) глава 25 НК РФ, ПБУ 18/02;
 - в) глава 24 НК РФ, ПБУ 10/99.
- 2 Оказывает ли влияние на порядок начисления налога на прибыль глава НК РФ:
 - а) глава 22 НК РФ;
 - б) глава 23 НК РФ;
 - в) глава 24 НК РФ;
 - г) глава 26 НК РФ
- 3 Какие Методические рекомендации устанавливают порядок аудита налога на прибыль:
 - а) Методические рекомендации по проведению инвентаризации имущества и обязательств;
 - б) Методические рекомендации по применению главы 21 НК РФ;
 - в) Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом;

г) а), б) и в)

4 Входят ли в перечень источников информации при проверке налога на прибыль:

а) бизнес-план;

б) технологический регламент;

в) сметы и бюджеты;

г) а), б) и в)

5 Какие показатели рекомендуется включать в состав базовых показателей при определении уровня существенности при проверке отчетности налога на прибыль:

а) оплата труда;

б) валюта баланса;

в) кредиторская задолженность;

г) себестоимость.

6 В каких пределах рекомендуется выбирать процентные доли базовых показателей при расчете уровня существенности при проведении аудита налогообложения:

а) не имеет значения;

б) не менее 10 %;

в) не более 10 %;

г) не более 5 %

7 В организации имеются филиалы, образованные в соответствии с учредительными документами. Укажите, какое влияние это оказывает на оценку СВК при проверке налога на прибыль:

а) отрицательное;

б) положительное;

в) не имеет значения

8 На сколько блоков можно условно разбить проверку налога на прибыль:

а) на 2;

б) на 5;

в) на 10;

г) на 3

9 Имеет ли значение проверка учетной политики при аудите налога на прибыль:

а) да;

б) нет

10 Что является типичной ошибкой, выявляемой чаще всего при проверке налога на прибыль:

а) неправильное применение методов оценки при списании ТМЦ;

б) отсутствие трудовых договоров с сотрудниками;

в) нарушение порядка определения стоимости амортизируемого имущества;

г) а), б) и в).

2.4 Организация и методика проверки налоговой декларации по земельному налогу

2.4.1 Нормативная база при проверке правильности исчисления земельного налога. Цель и задачи проверки отчетности земельного налога

К основным законодательным и нормативным документам, на основании которых составляется отчетность по земельному налогу относятся следующие:

1 Налоговый Кодекс РФ, часть 2, глава 31 «Земельный налог»;

2 Гражданский Кодекс РФ, части 2 и 3;

3 Земельный Кодекс РФ;

4 Жилищный кодекс РФ;

5 Федеральный закон от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним»;

6 Федеральный закон от 25 октября 2001 г. № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации»;

7 Постановление Правительства РФ от 23 апреля 2012 г. № 369 «О признаках неиспользования земельных участков с учетом особенностей ведения

сельскохозяйственного производства или осуществления иной связанной с сельскохозяйственным производством деятельности в субъектах Российской Федерации»;

8 Постановление Правительства РФ от 17 ноября 2010 г. № 928 «О перечне автомобильных дорог общего пользования федерального значения»;

9 Постановление Правительства РФ от 15.04.2005 № 223 «Об утверждении перечня товаров, при производстве и (или) реализации которых организации не подлежат освобождению от уплаты земельного налога в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации этих товаров»;

10 Постановление Правительства РФ от 15 марта 1997г. № 319 «О порядке определения нормативной цены земли»;

11 Общероссийский классификатор основных фондов (ОК 013-94) утвержден Постановлением Госстандарта России от 26.12.94 г. № 359;

12 Приказ Министерства Финансов РФ от 31.10.2000 года № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкции по его применению»;

13 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н.;

14 Приказ Министерства Финансов РФ от 13.10.2003года № 91н «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»;

15 Приказ Федеральной налоговой службы от 28 октября 2011 г. № ММВ-7-11/696@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по земельному налогу в электронном виде и Порядка ее заполнения» (с изменениями и дополнениями);

16 Положение «О земельном налоге» (в ред. Решений Оренбургского городского Совета от 26.08.2009 г. № 918, от 20.04.2010 г. № 1067, от 24.11.2010 г. № 29);

17 Письма Департамента налоговой политики Минфина РФ и налогового ведомства, касающиеся вопросов начисления налога на землю;

18 Арбитражная практика по сложным вопросам исчисления налога на землю.

Так же, как и по другим объектам аудита налогообложения нормативная база по земельному налогу готовится аудитором заранее, с учетом особенностей того периода проверки, с которым предстоит работать.

При проверке земельного налога аудитор руководствуется ПБУ 6\01 «Учет основных средств», как основным методическим документом, определяющим в бухгалтерском учете объект обложения налогом и налоговую базу, поскольку порядок постановки на учет, оценка объектов, определение остаточной стоимости для целей налогообложения производится по правилам бухгалтерского учета.

Глава 31 НК РФ «Земельный налог» содержит перечень имущества, освобождаемого от налогообложения, а также объемный перечень организаций, пользующихся налоговыми льготами. Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать ставок перечисленных в статье 394.

Необходимо также использовать инструктивные документы налогового ведомства, касающиеся правил заполнения налоговой отчетности (декларации) и действующие на соответствующий период времени.

Цель аудита расчетов по земельному налогу – выражение мнения о правильности, полноте и своевременности отражения в бухгалтерском и налоговом учете операций по начислению и уплате земельного налога в бюджет, а также о соответствии указанных операций требованиям действующего законодательства.

В рамках достижения поставленной цели аудитор берет на себя обязательство проверить налоговую отчетность по земельному налогу, то есть провести взаимную сверку данных налоговой декларации и форм бухгалтерской отчетности, убедиться в полноте, достоверности и правильности отраженной в налоговой декларации информации, своевременности уплаты в бюджет земельного налога.

Для достижения поставленной цели необходимо в ходе проверки решить следующие задачи:

- 1 Оценить систему налогообложения клиента с учетом особенностей регионального законодательства тех регионов, в которых расположены объекты недвижимости или филиалы (подразделения) клиента;

2 Оценить систему внутреннего контроля в части обеспечения правильности отражения, начисления и уплаты налога в бухгалтерском и налоговом учете клиента;

3 Определить уровень существенности и аудиторского риска с учетом оценки СВК;

4 Провести проверку правильности формирования налогооблагаемой базы по земельному налогу в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством по данным бухгалтерского и налогового учета;

5 Провести проверку правильности применения ставок и льгот по земельному налогу, в том числе с учетом местного законодательства;

6 Проверить полноту и своевременность уплаты земельного налога в бюджет;

7 Провести проверку правильности заполнения и представления налоговых деклараций.

2.4.2 Источники информации при проверке земельного налога

Источниками информации при проверке земельного налога являются первичные документы, регистры учета, распорядительная документация и иные документы, используемые аудитором для получения достаточных надлежащих доказательств.

1 Правоустанавливающие документы это:

а) свидетельство о праве собственности на землю (в том числе по Постановлению Правительства РФ от 19 марта 1992 г. № 177 «Об утверждении форм свидетельства о праве собственности на землю, договора аренды земель сельскохозяйственного назначения и договора временного пользования землей сельскохозяйственного назначения», которое утратило силу) с обязательным приложением кадастрового плана (карты, паспорта) участка;

б) свидетельство о праве бессрочного (постоянного) пользования землей (по Постановлению № 177).

2 Первичные документы:

а) акт (накладная) приемки-передачи основных средств (используется для оформления приемки комиссией, назначаемой руководителем организации, объектов основных средств);

б) акт на списание основных средств (используется для оформления операции списания);

в) счета-фактуры полученные (при поступлении ОС) и выданные (при продаже ОС);

г) накладные полученные (при поступлении ОС) и выданные (при продаже ОС);

д) акты выполненных работ, оказанных услуг (полученные).

3 Регистры учета:

а) регистры аналитического учета:

1) инвентарные списки основных средств (ведутся по месту нахождения или эксплуатации основных средств для контроля за их сохранностью).

2) книги покупок и продаж;

3) журналы учета полученных счетов-фактур;

4) группировочные ведомости по учету основных средств (в разрезе материально-ответственных лиц и мест эксплуатации).

б) регистры синтетического учета: анализы и карточки счетов 01, 08, а также 10, 60, 62, 68, 76, 50, 51, 71 и т.д.

4 Платежные и иные документы:

а) платежные поручения;

б) квитанции об оплате наличными;

в) акты приема - передачи векселей;

г) акты взаимозачетов;

д) договоры мены;

е) учетная политика и налоговая политика.

5 Отчетность:

а) бухгалтерский баланс;

б) отчет о финансовых результатах;

- в) пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- г) сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других не финансовых активов за отчетный год (форма статистической отчетности № 11);
- д) налоговые декларации.

Так же, как и при проверке других налоговых деклараций, готовится лист запроса необходимых источников информации. Этот лист готовится заранее и максимально учитывает все возможные для данного клиента документы, регистры, виды отчетности. Для этого можно использовать универсальный перечень первичных документов и регистров учета.

После того, как аудитор на предварительном этапе планирования ознакомится с особенностями аудируемого лица, список корректируется с учетом этих особенностей. При подготовке листа запроса следует, прежде всего, учитывать отраслевые особенности клиента. Так, например, для организаций сельскохозяйственной отрасли, Минсельхоз России утвердил специализированные документы первичного учета (приказ от 16.05.03 г. № 750) формы АПК, которые должны быть включены в запрос при проверке сельскохозяйственной организации.

На этапе планирования аудитор должен передать руководству аудируемого лица запрашиваемый перечень до проведения основного этапа проверки, чтобы работникам бухгалтерии могли подготовить необходимые документы.

2.4.3 Этап предварительного планирования проверки отчетности земельного налога

На этапе предварительного планирования аудитор знакомится с особенностями предполагаемого клиента: отраслевой принадлежностью, экономическим положением отрасли (спад, подъем), экономическим положением самого предприятия, со стратегией его развития. Необходимо получить информацию о том, предполагается ли улучшение, рекультивация основных средств (земельных

участков), и если да, то на какой стадии этого процесса находится предприятие. При изучении особенностей отрасли необходимо уделить внимание льготам:

- пользуется ли предприятие льготами и на каком основании;
- если не пользуется, то по какой причине (осознанное нежелание или незнание налогового законодательства).

Аудитору следует обратить внимание на региональные особенности субъекта проверки и налогового законодательства, поскольку глава 31 Налогового кодекса РФ предоставляет право местным властям дифференцировать налоговые ставки в зависимости от категории налогоплательщиков.

Используя в качестве информации отчетность клиента за предыдущий и отчетный (налоговый) период, аудитор изучает динамику поступления и выбытия земельных участков, применяет аналитические процедуры:

- 1) сравнивает кадастровую стоимость земельных участков на начало и конец отчетного периода;
- 2) оценивает состояние земельных участков.

На основании полученных сведений составляется обзор аудируемого лица, в котором указываются все обнаруженные в процессе предварительного исследования особенности клиента. Также в обзоре необходимо отметить области, значимые для аудита и критические моменты, на которые следует обратить особое внимание, например:

- земельные участки, обеспечивающие основной технологический цикл и особо дорогостоящие;
- земельные участки, освобождаемые от налогообложения;
- земельные участки, интенсивно обновляемые и по которым проводились осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы;
- земельные участки, полученные в доверительное управление по договору о совместной деятельности;
- земельные участки, находящиеся вне места расположения и регистрации головной организации (филиалы, подразделения и т.п.);
- капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные,

оросительные и другие мелиоративные работы);

– земельные участки, полученные (переданные) в лизинг или аренду.

2.4.4 Этап планирования при проверке отчетности земельного налога

Этап планирования условно можно подразделить на следующие необходимые действия:

- 1) определение уровня существенности (предварительное суждение);
- 2) оценка аудиторского риска и СВК клиента;
- 3) составление общего плана и программы аудита.

Определение уровня существенности.

Для определения уровня существенности необходимо правильно выбрать соответствующую базу сравнения. При определении налоговой базы по земельному налогу наиболее существенными представляются данные кадастровой стоимости земельных участков.

Можно также использовать данные о поступивших и выбывших за проверяемый период земельных участков. Если есть земельные участки, на которые установлены льготы, то, по усмотрению аудитора, можно включить их кадастровую стоимость в расчет уровня существенности.

Примерный порядок нахождения предварительного уровня существенности при аудите земельного налога представлен в таблице 22, где приведены показатели условной организации.

Найденные по таблице значения можно использовать следующим образом: если объем выявленных нарушений при определении налоговой базы не превысит 209 тыс. р., то аудитор может сделать вывод о том, что налоговая отчетность определена верно, во всех существенных аспектах. Если нарушения в суммарном выражении превысят 1043 тыс. р., то определенную налогоплательщиком отчетность нельзя считать достоверной.

Таблица 22 – Расчет уровня существенности при аудиторской проверке отчетности земельного налога

Базовый показатель бухгалтерского (финансового) учета	Значение базового показателя, тыс. р.	Минимальное и максимальное значение уровня существенности, применяемое для нахождения уровня существенности			
		%	тыс. р.	%	тыс. р.
Кадастровая стоимость земельных участков	20856	1	209	5	1043
Итого:	х	х	209	х	1043
Уровень существенности	х		209		1043

Искажения налоговой отчетности при пороговых значениях уровня существенности повлекут ошибки в начислении земельного налога при установленной ставке, например, 0,3 % (соответственно 0,6 тыс. р. и 3,1 тыс. р.).

Аудитору следует разъяснить руководству аудируемого лица необходимость применения уровня существенности при проведении выборочной проверки. В случае, если руководство аудируемого лица будет настаивать на снижении этого показателя, необходимо обосновать возрастающие трудозатраты аудитора на проведение проверки сплошным путем и соответственно повысить стоимость услуг по договору.

Оценка аудиторского риска и СВК клиента.

Примерный перечень тестов СВК по земельному налогу может включать в себя тесты по определению неотъемлемого риска, риска средств контроля и тесты, предназначенные для оценки эффективности работы среды КОД (компьютерной обработки данных). При составлении тестов рекомендуется формулировать вопросы таким образом. Чтобы ответ «да» свидетельствовал о сильной стороне СВК, а ответ «нет» – о слабой стороне СВК. Тестирование состояния СВК учета расчетов с бюджетом по земельному налогу представлено в таблице 20 «Тестирование СВК учета расчетов по налогу на имущество».

2.4.5 Программа проверки отчетности земельного налога

Поскольку налогооблагаемая база по земельному налогу формируется на основании данных бухгалтерского учета, процедуры проверки по существу во многом совпадают с теми процедурами, что применяются при проверке основных средств.

В программу проверки должны быть включены процедуры, касающиеся проверки наличия учетной политики, ее соответствия требованиям законодательства, а также проверка:

- установление в учетной политике критерия отнесения объектов к основным средствам;
- порядок правильности применения налоговых льгот;
- порядок налогового учета основных средств;
- проверка налогового периода, ставок, порядка сдачи отчетности и исчисления авансовых платежей по налоговому кодексу РФ с учетом действующего местного законодательства;
- документальное подтверждение формирования налоговой базы.

В дальнейшем аудитор проверяет: соответствуют ли методы и правила, установленные в учетной политике тем, что применяются в организации фактически.

Осуществляются процедуры по проверке:

- 1) правильности оценки (переоценки) основных средств;
- 2) правильности отражения основных средств в учете и отчетности;
- 3) соблюдения требований законодательства и учетной политики;
- 4) правильности отражения движения основных средств;
- 6) права собственности на земельные участки;
- 7) правильности определения облагаемого и необлагаемого имущества;
- 8) правильности и обоснованности применения льгот;
- 9) правильности определения земельного налога по земельным участкам филиалов и подразделений;

10) проверка правильности и своевременности перечисления земельного налога в бюджет;

11) правильность заполнения налоговой декларации.

2.4.6 Типичные ошибки при исчислении земельного налога

Типичными ошибками при исчислении земельного налога являются следующие действия или операции.

1 Неправильное определение кадастровой стоимости земельных участков на отчетную дату. При этом ошибки могут быть:

а) преднамеренные и непреднамеренные при определении стоимости специалистом по оценке земельных участков;

б) системными, когда допускаются отклонения от требований учетной политики или нормативных актов.

2 Неправильное применение налоговых ставок. Налоговый кодекс (глава 31 «Земельный налог») предусматривает два вида ставок. Местные органы власти вправе самостоятельно устанавливать размер налоговых ставок, которые не должны превышать 0,3 % и 1,5 % в отдельных случаях;

3 Необоснованное применение льгот;

Налоговый кодекс, глава 31 «Земельный налог» предусматривает ряд льгот для организаций, указанных в ст. 395.

4 Отнесение расходов по осушительным, оросительным и другим мелиоративным работам на текущие расходы организации;

Арбитражная практика:

1 В практике часто встречаются спорные ситуации в отношении необходимости уплаты земельного налога в случае, если земельные участки не оформлены. При этом часто позиция Министерства финансов Российской Федерации и судебная практика не совпадают.

В настоящее время письма Минфина свидетельствуют о позиции, в соответствии с которой момент возникновения обязанности по уплате земельного налога определяется датой государственной регистрации права собственности на земельный участок. Вместе с тем, в соответствии с судебной практикой суды отмечают, что фактическое пользование земельными участками влечет возникновение обязанности по уплате земельного налога. Отсутствие правоустанавливающих документов на земельные участки не является основанием для освобождения от платы за землю.

2 Два общества обратились в Высший арбитражный суд РФ с совместным заявлением о признании недействующим абзаца пятого письма Минфина России от 5.09.06 г. № 03-06-02-02/120, являющегося, по их мнению, нормативно-правовым актом, устанавливающим общеобязательные правила поведения для неопределенного круга лиц.

В судебном заседании заявители просили суд признать абзац пятый письма не соответствующим ст. 390, 391 НК РФ и соответственно не действующим в части, не допускающей возможность изменения размера налоговой базы по земельному налогу в случае изменения кадастровой стоимости соответствующего земельного участка в течение налогового периода, за исключением случаев, когда изменение результатов государственной кадастровой оценки земли произошло вследствие исправления технических ошибок, судебного решения и т.п., внесенных обратным числом на указанную дату.

Суд признал, что оспариваемое в части письмо Минфина России от 5.09.06 г. № 03-06-02-02/120, допускающее возможность изменения размера налоговой базы по земельному налогу в случае изменения кадастровой стоимости земельного участка вследствие исправления технической ошибки, производимого путем внесения достоверных сведений обратным числом, не противоречит положениям действующего законодательства, в связи с чем позицию заявителей по рассматриваемому вопросу следует признать несостоятельной.

В соответствии с п. 5 ст. 65 Земельного кодекса РФ кадастровая стоимость земельного участка устанавливается, в том числе для целей налогообложения.

В силу п. 2 ст. 66 Земельного кодекса для установления кадастровой стоимости земельных участков проводится государственная кадастровая оценка земель, за исключением случая, определенного п. 3 этой статьи, согласно которому при определении рыночной стоимости земельного участка кадастровая стоимость земельного участка устанавливается равной его рыночной стоимости.

ВАС РФ признал оспариваемые положения абзаца пятого письма Минфина России от 5.09.06 г. № 03-06-02-02/120 соответствующими действующему законодательству Российской Федерации.

3 Известно, что налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость, которая устанавливается в соответствии с земельным законодательством. Однако такая стоимость иногда превышает рыночную стоимость, получается, что она используется только для того, чтобы увеличить налог. (Решить эту проблему можно было бы, закрепив на законодательном уровне правило, согласно которому если кадастровая стоимость земельного участка утверждена выше рыночной стоимости, то для исчисления земельного налога должна применяться последняя. Но на данный момент таких правил нет.

Ранее (еще в 2006 г.) Минфин констатировал, что до определения и доведения до сведения организации кадастровой стоимости указанных земельных участков обязанность по уплате земельного налога в отношении вышеуказанных земельных участков у организации не возникает. Однако такие организации-землевладельцы все равно обязаны представлять в налоговые органы нулевые декларации (расчеты) по земельному налогу (например, Письма Минфина России от 29.03.2006 г. № 03-06-02-04/43, от 15.06.2006 г. № 03-06-02-04/86). Фискальным органам помогли высшие арбитры, сославшись на прямо закрепленную в Федеральном законе № 137-ФЗ норму (п. 13 ст. 3) о том, что при отсутствии кадастровой стоимости земли для целей налогообложения должна применяться нормативная цена (Постановление Президиума ВАС РФ от 09.12.2008 г. № 6113/08, Определение ВС РФ от 21.01.2009 г. № 20-Г08-12).

Кроме отрицательной стороны (теперь по таким участкам налоговики вправе доначислить земельный налог с пенями, но ссылка на прежние разъяснения Минфина

поможет не уплачивать штраф), есть в этой норме и положительный момент. В случае если кадастровая стоимость земельного участка не определена, нужно использовать нормативную стоимость, а она, как правило, существенно ниже и рыночной, и кадастровой стоимости соседних участков. Более того, Правительство РФ прямо установило, что нормативная цена не должна превышать 75 % рыночной цены на типичные земельные участки соответствующего целевого назначения.

Контрольные вопросы:

- 1 Укажите основные нормативные документы по учету земельного налога.
2. Перечислите источники информации при проверке земельного налога.
- 3 На какие критические моменты следует обратить особое внимание при проверке земельного налога?
- 4 Какие необходимые действия осуществляет аудитор на этапе планирования проверки земельного налога?
- 5 Укажите примерный перечень вопросов при тестировании СВК.
- 6 Укажите основные процедуры при проверке налога на имущество.

Тесты

- 1 Федеральный уровень нормативной базы по налогу на имущество:
 - а) Федеральный закон от 14.12.2001 г. № 163-ФЗ «Об индексации ставок земельного налога»;
 - б) Постановление Правительства РФ от 15 марта 1997г. № 319 «О порядке определения нормативной цены земли»;
 - в) Глава 31 Налогового кодекса РФ
- 2 Какие счета необходимо проверить при аудите земельного налога:
 - а) 01, 08, 10, 60, 62, 76, 50, 51, 68 и т. д.;
 - б) 01, 02, 03, 68, 60, 62 и т. д.;
 - в) 01, 02, 08, 68, 07 и т. д.

- 3 Какую стоимость необходимо использовать при определении налоговой базы по земельному налогу:
- а) первоначальную;
 - б) остаточную;
 - в) кадастровую
- 4 Какие ставки используются при исчислении земельного налога:
- а) 0,3 %;
 - б) 1,5 %;
 - в) а), б)
- 5 Каковы могут быть причины того, что аудируемое лицо не использует льготы по земельному налогу:
- а) нежелание применять льготы, по какой–либо причине;
 - б) незнание законодательства;
 - в) а), б)
- 6 Первый этап при проверке земельного налога:
- а) определение уровня существенности;
 - б) оценка аудиторского риска и СВК клиента;
 - в) составление общего плана и программы аудита
- 7 Какие земельные объекты облагаются земельным налогом:
- а) земельные участки из состава земель лесного фонда;
 - б) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;
 - в) земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования
- 8 От какой стоимости земельных участков можно рассчитывать земельный налог:
- а) от рыночной цены;
 - б) от нормативной цены;
 - в) на усмотрение налогоплательщика

9 Какие ошибки возникают при неправильном определении кадастровой стоимости земельного участка:

- а) преднамеренные и непреднамеренные;
- б) системные;
- в) оба варианта правильны

10 Вправе ли местные органы власти самостоятельно устанавливать налоговые ставки:

- а) да;
- б) нет;
- в) по своему усмотрению

Список использованных источников

- 1 Адамс, Р. Основы аудита : [Пер. с англ.] / Р. Адамс. – М. : Аудит, Юнити, 1995. – 398 с. – ISBN 5-85177-011-2.
- 2 Алборов, Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК : учеб. пособие / Р. А. Алборов. – Ижевск : ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2016. – 284 с.
- 3 Арене, А. Аудит : [Пер. с англ.] / А. Арене, Дж. Лоббек. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с. – ISBN 5-279-01213-0.
- 4 Василевич, И. П. Сборник задач по аудиту / И. П. Василевич, Е. И. Ширкина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. Финансы и статистика, 2004. – 312 с. – ISBN 5-279-02352-3.
- 5 Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая, вторая, третья и четвертая [Текст] : текст с изменениями и дополнениями на 28 октября 2018 года. – М. : Эксмо, 2018. – 576 с. – ISBN 978-5-04-097786-4.
- 6 Дефлиз, Ф. П. Аудит Монтгомери : [Пер. с англ.] / Ф. П. Дефлиз, Г. Р. Дженик. – М. : Юнити, 2003. – 542 с. – ISBN 5-85177-002-3.
- 7 Евстигнеев, Е. Н. Налоги и галогобложение. Теория и практика : учеб. пособие / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова. – М. : Проспект, 2015. – 520 с. – ISBN 978-5-392-03323-2.
- 8 Жминько, С. И. Теория аудита : учеб. пособие / С. И. Жминько, О. И. Швырева, М. Ф. Сафонова. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2013. – 443 с. – ISBN 978-5-222-20790-1.
- 9 Захарьин, В. Р. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / В. Р. Захарьин. – 3-е изд. перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2017. – 336 с. – ISBN 978-5-8199-0630-9.
- 10 Каширина, М. П. Налоговый аудит – новое направление аудиторской деятельности / М. П. Каширина // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 8. – С. 24-28. – ISSN 1727-8058.
- 11 Кисилевич, Т. И. Практикум по налоговым расчетам. Учебное пособие для студентов, обучающихся по экономическим специальностям и направлениям : учеб.

пособие / Т. И. Кисилевич. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2014. – 368 с. – ISBN 978-5-16-003415-7.

12 Кодекс этики профессиональных бухгалтеров [Текст]. – Новосибирск : САФБД, 2011. – 232 с. – ISBN 978-5-88748-097-8.

13 Конституция Российской Федерации 2018 [Текст] / сост. Таранин А.Б. – М. : Издательство АСТ, 2018. – 32 с. – ISBN 978-5-17-106499-0.

14 Лебедева, Е. М. Аудит : учебник / Е. М. Лебедева. – 4-е изд. – М. : Академия, 2015. – 224 с. – ISBN 978-5-4468-2454-0.

15 Либерман, К. Как наладить налоговый документооборот в компании [Электронный ресурс]. / К. Либерман // Российский бухгалтер. – 2009. – № 1. – Режим доступа: <http://rosbuh.ru/print/?type=article&id=2374>

16 Макарова, И. В. Международные стандарты аудиторской деятельности: значение, содержание и применение в России / И. В. Макарова, Е. В. Широкова // Аудитор, 2012. – № 11. – С. 18-32. – ISSN 1998-0701.

17 Миргородская, Т. В. Аудит : учеб. пособие / Т. В. Миргородская. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : КноРус, 2014. – 308 с. – ISBN 978-5-406-02669-4.

18 Налоги: Практика налогообложения : учеб.-метод. Пособие / под ред. Д. Г. Черника. – М. : Финансы и статистика, 2014. – 368 с. – ISBN 978-5-279-03145-0.

19 Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая [Текст] : текст с последними изменениями и дополнениями на 28 октября 2018 года. – М. : Эксмо, 2018. – 1120 с. – ISBN 978-5-04-097142-8.

20 Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]. : федер. закон РФ от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. 23.04.2018 № 112-ФЗ) // Консультант Плюс: справочная правовая система / разработ. НПО «Вычислительная математика и информатика». – Москва: Консультант плюс, 1997-2018. – Режим доступа : <http://www.base.consultant.ru>.

21 Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]. : постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.11.2011) // Консультант Плюс: справочная правовая система /

разраб. НПО «Вычислительная математика и информатика». – Москва: Консультант плюс, 1997-2018. – Режим доступа : <http://www.base.consultant.ru>.

22 Определение вида услуг, требования к порядку оказания которых определены федеральными стандартами аудиторской деятельности ФСАД 8/2011 и ФСАД 9/2011 [Электронный ресурс]. : разъяснение практики применения законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность (ППЗ 2-2012) : одобрено Советом по аудиторской деятельности от 26.03.2013 г. протокол № 8 // Консультант Плюс: справочная правовая система / разраб. НПО «Вычислительная математика и информатика». – Москва: Консультант плюс, 1997-2018. – Режим доступа : <http://www.base.consultant.ru>.

23 Панкова, С. В. Международные стандарты аудита : учебник / С. В. Панкова, Н. И. Попова. – 3-е изд., с изм. – М. : Магистр, 2009. – 288 с. – ISBN 978-5-9776-0119-1.

24 Погорелова, М. Я. Налоги и налогообложение: Теория и практика : учеб. пособие / М. Я. Погорелова. – М. : Издательский Центр РИОР, 2015. – 205 с. – ISBN 978-5-369-01425-7.

25 Подольский, В. И. Компьютерные информационные системы в аудите : учеб. пособие / В. И. Подольский, Н. С. Щербакова, В. Л. Комиссаров. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 163 с. – ISBN 978-5-238-01141-5.

26 Попова, Л. В. Налоговый учет : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Л. В. Попова, И. А. Маслова, Е. Л. Малкина. – 2-е изд., перераб. – М. : Дело и Сервис, 2014. – 352 с. – ISBN 978-5-8018-0529-0.

27 Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.03.2009 г. № 18АП-848/2009 по делу № А34-2171/2008 [Электронный ресурс]. // Консультант Плюс: справочная правовая система / разраб. НПО «Вычислительная математика и информатика». – Москва: Консультант плюс, 1997-2018. – Режим доступа : <http://www.base.consultant.ru>.

28 Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 13.05.2008 г. № 17718/07 по делу № А32-5962/2007-62/129 [Электронный ресурс]. // Консультант Плюс: справочная правовая система / разработ. НПО «Вычислительная математика и информатика». – Москва: Консультант плюс, 1997-2018. – Режим доступа : <http://www.base.consultant.ru>.

29 Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 27.02.2002 г. № 9216/01 по делу № А30-150/2001 [Электронный ресурс]. // Консультант Плюс: справочная правовая система / разработ. НПО «Вычислительная математика и информатика». – Москва: Консультант плюс, 1997-2018. – Режим доступа : <http://www.base.consultant.ru>.

30 Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 27.02.2002 г. № 9215/01 по делу № А30-151/2001 [Электронный ресурс]. // Консультант Плюс: справочная правовая система / разработ. НПО «Вычислительная математика и информатика». – Москва: Консультант плюс, 1997-2018. – Режим доступа : <http://www.base.consultant.ru>.

31 Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 12.09.2006 г. № А19-18719/05-53-Ф02-4676/06-С2 по делу № А19-18719/2005-53 [Электронный ресурс]. // Консультант Плюс: справочная правовая система / разработ. НПО «Вычислительная математика и информатика». – Москва: Консультант плюс, 1997-2018. – Режим доступа : <http://www.base.consultant.ru>.

32 Савин, А. А. Аудит для магистров. Теория аудита : учебник / А. А. Савин, И. А. Савин, Д. А. Савин. – М. : Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2014. – 272 с. – ISBN 978-5-16-005024-9.

33 Савин, А. А. Аудит налогообложения : учеб. пособие / А. А. Савин, А. А. Савина. – 2-е изд. – М. : Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2013. – 367 с. – ISBN 978-5-9558-0182-7.

34 Трудовой кодекс Российской Федерации [Текст] : текст с изменениями и дополнениями на 28 октября 2018 года + сравнительная таблица изменений. – М. : Эксмо, 2018. – 336 с. – ISBN 978-5-04-097663-8.

35 Черняк, Д. Г. Налоги и налогообложение : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / Д. Г. Черняк и др.; под ред. Д. Г. Черняка. – 2-е изд. перераб. и доп. – М. : Юнити-Дана, 2012. – 367 с. – ISBN 978-5-238-01717-4.

36 Шеремет, А. Д. Аудит : учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 7-е изд. перераб. и доп. – М. : ИНФРА_М, 2018. – 375 с. – ISBN 978-5-16-012528-2.

37 Юдина, Г. А. Основы аудита : учеб. пособие / Г. А. Юдина, М. Н. Черных. – 6-е изд. перераб. и доп. – М. : КноРус, 2014. – 389 с. – ISBN 978-5-406-03085-1.

Приложение А **(рекомендуемое)**

Итоговые тесты по дисциплине «Аудит налоговой отчетности»

1 Нормативное регулирование налогообложения построено на:

- а) одноуровневой системе;
- б) четырехуровневой системе;
- в) регулируется только ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- г) нет правильного ответа.

2 Аудит налоговой отчетности регулируется:

- а) ПБУ;
- б) отраслевыми инструкциями;
- в) ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- г) ФЗ «Об аудиторской деятельности», ПБУ, Методические рекомендации,

отраслевые инструкции, ГК РФ, НК РФ.

3 Аудиторские организации и аудиторы проводя аудит налоговой отчетности:

- а) обязаны сообщать в налоговые органы о деятельности проверяемого субъекта;
- б) не должны сообщать в налоговые органы о деятельности проверяемого субъекта;
- в) могут сообщать о деятельности проверяемого субъекта по усмотрению аудитора;
- г) должны сообщать о деятельности проверяемого субъекта в судебные органы.

4 Аудиторские организации и аудиторы проводя аудит налогообложения:

- а) должны избегать прямых контактов с налоговыми органами;
- б) могут напрямую общаться с налоговым органом, контролирующим аудируемое лицо.

6 Освобождает ли экономического субъекта от налогового контроля проведение налогового аудита:

- а) да;
- б) нет;
- в) только в некоторых случаях;
- г) нет правильного ответа.

7 Имеет ли право аудиторская организация проверять экономического субъекта, если она осуществляла постановку налогового учета у данной организации:

- а) да, но через год;
- б) да, но по истечению трех лет;
- в) нет;
- г) нет правильного ответа.

8 Совместимы ли сопутствующие аудиту услуги по восстановлению учета с обязательной проверкой:

- а) да;
- б) нет;
- в) да, но не всегда;
- г) нет правильного ответа.

9 Выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономической субъект с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствии во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования и отражения в учете уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды – это:

- а) аудит отчетности экономического субъекта;
- б) аудит учета финансовых результатов;
- в) налоговый аудит;
- г) нет правильного ответа.

10 Если в ходе проверки аудитор обнаружил ошибки, то аудируемое лицо должно:

- а) рассмотреть их на общем собрании акционеров;
- б) исправить;
- в) принять к сведению;
- г) нет правильного ответа.

11 Аудитор – это:

- а) проверяемый субъект
- б) физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям и имеющее квалификационный аттестат
- в) физическое и юридическое лицо, занимающееся аудиторской деятельностью
- г) нет правильного ответа.

12 Проверка достоверности полноты и правильности отражения в отчетности задолженности бюджету и внебюджетным фондам во всех существенных аспектах является целью направления проверки правильности исчисления налогооблагаемых показателей:

- а) проведение специального налогового аудита;
- б) проведение аудита с целью выдачи заключения о достоверности отчетности проверяемого субъекта;
- в) нет правильного ответа.

13 В письме-обязательстве на проведение аудита налогообложения указывается:

- а) проверка правильности применения налоговых ставок и льгот;
- б) определение ответственности сторон при проведении налогового аудита;
- в) проверка своевременности сдачи налоговой декларации;
- г) нет правильного ответа.

14 Каким является первый этап проведения налогового аудита?

- а) планирование;
- б) проверка;
- в) подписание договора с экономическим субъектом;

г) предварительное планирование.

15 Оценка документооборота и изучение функций уполномоченных лиц служб, ответственных за исчисление и уплату налогов производится на этапе проведения налогового аудита:

а) проверки;

б) планирования;

в) заключительном;

г) дополнительном этапе.

16 Обязательным приложением к заключенному договору между аудиторской организацией (аудитором) и экономическим субъектом является:

а) общий план налогового аудита;

б) программа налогового аудита;

в) задание по проведению налогового аудита;

г) нет правильного ответа.

17 Аудиторское доказательство должно быть по каждому существенному отклонению, которое может быть:

а) выражено в натуральных показателях;

б) носить характер отклонений от требований нормативных актов;

в) выражено в суммовой оценке и имеет характер отклонений от требований нормативных актов;

г) нет правильного ответа.

18 Уровень существенности при оказании услуг по аудиту налогообложения как правило:

а) больше уровня существенности при аудите финансовой отчетности;

б) меньше уровня существенности при аудите финансовой отчетности;

г) нет правильного ответа.

19 Проведение работ по оптимизации налогообложения:

а) может быть совместимо с проведением аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности без ограничений в рамках одного договора;

б) не может быть совместимо с проведением аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;

в) может быть совместимо с аудитом финансовой отчетности или аудитом налогообложения при условии сохранения независимости.

20 Может ли аудитор наблюдать за процессом осуществления хозяйственных операций, а также принимать участие в осмотре объектов или их инвентаризации:

а) да, во всех случаях;

б) нет, во всех случаях;

в) да, только с согласия учредителей аудируемого лица;

г) да, только с согласия главного бухгалтера аудируемого лица.

21 Какая существует взаимосвязь между аудиторским риском и уровнем существенности:

а) чем выше аудиторский риск, тем выше уровень существенности;

б) чем ниже аудиторский риск, тем ниже уровень существенности;

в) чем выше аудиторский риск, тем ниже уровень существенности;

г) нет правильного ответа.

22 Какие процедуры применяются при проверке НДС на основном этапе:

а) проверка качества работы налогового отдела предприятия;

б) проверка по существу;

в) проверка соблюдения ПБУ в части налогообложения НДС;

г) все ответы правильные.

23 Формальная проверка налоговой Декларации по НДС предполагает:

а) проверку правильности заполнения каждой строки Декларации;

б) сверку данных Декларации с данными бухгалтерского и налогового учета;

в) проверка полноты и правильности заполнения всех реквизитов Декларации.

24 Обязательно ли аудитору проверять заполнение такой строки Декларации по НДС как реализация продукции, прежде закупленной у физического лица (который не является налогоплательщиком НДС):

а) да, обязательно в любом случае;

б) да, только в случае, если аудируемое лицо – это сельскохозяйственное предприятие;

в) не обязательно.

25 Сумма налоговых вычетов может подлежать восстановлению в случае:

а) любое использование ТМЦ в непроизводственной деятельности;

б) использование в непроизводственной деятельности, которая не облагается НДС;

в) по собственному желанию предприятия.

26 Для чего составляется аудитором предварительный отчет:

а) чтобы аудируемым лицом были исправлены ошибки, указанные в отчете;

б) чтобы согласовать отчет с руководством аудируемого лица;

в) предварительный отчет является отчетом аудитора перед руководителем аудиторской организации.

27 Какие варианты отражения обязательств по НДС могут быть установлены в учетной политике для целей налогообложения:

а) «по оплате» или «по отгрузке»;

б) «кассовый» или «начислений»;

в) «по мере оплаты поставщику» или «по мере оплаты покупателю».

28 Какие счета бухгалтерского учета проверяются при аудите НДС:

а) 01, 02, 03, 08;

б) 10, 15, 16;

в) 50, 51, 55;

г) 19, 68, 76, 60, 62.

29 При проверке арифметической точности расчетов по НДС с авансов применяется формула:

а) НДС равно сумма аванса разделить на 118 %;

б) НДС равно сумма аванса разделить на 118% умножить на 18 %;

в) НДС равно сумма аванса умножить на 18 %.

30 При проведении инвентаризации обнаружилась недостача, по которой установлена вина МОЛ. Правильные бухгалтерские записи:

а) Дт 94 Кт 10, Дт 73 Кт 94, Дт 73 Кт 68;

б) Дт 73 Кт 10, Дт 50 Кт 73;

в) Дт 94 Кт 73, Дт 73 Кт 10.

31 Вычет по НДС для объекта ОС формируется:

а) после его оплаты поставщику;

б) после оплаты и постановки на учет в качестве основного средства;

в) после оплаты, независимо от постановки на учет.

32 Должен ли аудитор проверить наличие не только оплаченных счетов-фактур, но и неоплаченных:

а) да;

б) нет;

в) по усмотрению аудитора.

33 Обязательно ли ведение журнала учета полученных счетов-фактур на предприятии:

а) да, в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете»;

б) да, в соответствии с ПБУ;

в) да, в соответствии с НК РФ и в соответствии с постановлением Правительства РФ № 914;

г) не обязательно.

34 В каком учетном документе аудитор должен проверить учет поступивших товаров от поставщиков, не являющихся плательщиками НДС:

а) журнал учета счетов-фактур выданных;

б) книга покупок;

в) книга продаж;

г) все ответы правильные.

35 Допускается ли формирование вычета по НДС в случаях отличных от списания стоимости товаров в Дебет счета 90 «Продажи»:

а) нет;

б) только в случае списания на издержки обращения;

в) да, в любых случаях движения товаров.

36 Какую особенность должен помнить аудитор при проверке ввода в эксплуатацию автотранспортных средств:

- а) существенных особенностей нет;
- б) наличие регистрации в ГИБДД;
- в) наличие регистрации в ГИБДД и документ, подтверждающий оплату ежегодного прохождения технического осмотра транспорта.

37 Какова цепочка осуществления проверки операций с подрядчиками:

- а) акт выполненных работ (оказанных услуг) – документ об оплате – книга покупок;
- б) акт выполненных работ (оказанных услуг) – документ об оплате – книга продаж;
- в) акт выполненных работ (оказанных услуг) – счета-фактуры – журнал регистрации полученных счетов-фактур – документ об оплате – книга покупок;
- г) акт выполненных работ (оказанных услуг) – счета-фактуры – журнал регистрации полученных счетов-фактур - документ об оплате – книга продаж.

38 Аудитор должен проверить момент принятия к вычету НДС по строительно-монтажным работам, произведенным своими силами, т.к. им является:

- а) момент реализации;
- б) момент принятия на баланс законченного строительством объекта;
- в) данным момента является первая отчетная дата составления баланса, даже если объект еще не принят к учету;
- г) момент реализации и момент принятия на баланс законченного строительством объекта.

39 Предусматривается ли составление договора (соглашения) и акта сверки взаимных расчетов при зачете взаимных требований:

- а) да;
- б) нет;
- в) только договор.

40 В каком налоговом периоде проверяемая организация может принять к вычету НДС по полученному векселю:

- а) в котором векселедатель погасит задолженность по векселю;
- б) в котором был получен вексель от векселедателя;
- в) в котором был составлен акт принятия векселя.

41 Сумма, указанная по статье «НДС по приобретенным ценностям» бухгалтерского баланса должна соответствовать:

- а) остатку указанному на начало и конец в книге покупок;
- б) остатку указанному на начало и конец в книге продаж;
- в) сумме всех неоплаченных на начало и конец отчетного периода счетов-фактур.

Приложение Б (рекомендуемое)

Ответы на тесты

Таблица Б.1 – Ответы на тесты текущего контроля знаний по разделам учебного пособия

№ темы	Название темы	№ вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
		№ ответа											
1.1	Цели, задачи и принципы аудита налоговой отчетности	А						+	+			+	
		Б				+	+				+		
		В		+	+						+		
		Г	+										
1.2	Планирование аудиторской проверки налоговой отчетности	А									+		
		Б	+	+		+			+				
		В					+	+		+		+	
		Г			+								
1.3	Анализ учетной политики и организация налогового учета	А							+		Х	Х	
		Б	+			+					Х	Х	
		В		+			+				Х	Х	
		Г			+			+		+	Х	Х	
1.4	Проведение аудита налогообложения по существу	А				+	+				Х	Х	
		Б	+								Х	Х	
		В			+			+		+	Х	Х	
		Г		+					+		Х	Х	
1.5	Завершение аудита налоговой отчетности	А			+	+			Х	Х	Х	Х	
		Б		+					Х	Х	Х	Х	
		В					+		Х	Х	Х	Х	
		Г	+					+	Х	Х	Х	Х	
2.1	Организация и методика проверки налоговой декларации по НДС	А			+							+	
		Б	+				+			+			
		В		+				+	+		+		
		Г				+							

Продолжение таблицы Б.1

№ темы	Название темы	№ вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
		№ ответа											
2.2	Организация и методика проверки налоговой декларации по налогу на имущество организаций	А	+				+	+		+			
		Б			+				+				
		В		+									
		Г				+						+	+
2.3	Организация и методика проверки налоговой декларации по налогу на прибыль организаций	А							+		+		
		Б	+							+			
		В		+	+								
		Г				+	+	+					+
2.4	Организация и методика проверки налоговой декларации по земельному налогу	А		+				+				+	
		Б								+			
		В	+		+	+	+		+		+		
		Г											

Таблица Б.2 – Ответы на итоговые тесты

№ вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
№ ответа										
А				+						
Б	+		+		+	+	+		+	+
В								+		
Г		+								
	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
А									+	
Б	+	+		+			+			
В					+	+		+		+
Г			+							

Продолжение таблицы Б.2

№ вопроса	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
№ ответа										
А			+		+	+			+	
Б	+			+				+		+
В		+								
Г							+			
	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40
А	+							+	+	
Б			+	+	+					
В		+				+				+
Г							+			

Приложение В **(рекомендуемое)**

Список рекомендуемой литературы

1 Алимова, М. С. Аудит налогообложения и сопутствующие услуги по налоговым вопросам / М. С. Алимова // Экономические и гуманитарные науки. – 2016. – № 4 (291). – С. 22-33. – ISSN 2073-7424.

2 Баранов, П. П. Налоговый аудит в России: особенности генезиса и альтернативные интерпретации / П. П. Баранов, А. А. Шапошников, Н. В. Баранова // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 9. – С. 15-31. – ISSN 1727-8058.

3 Егорова, И. С. Особенности идентификации и осуществления налогового аудит / И. С. Егорова // Аудитор. – 2017. – № 6. – С. 13-16. – ISSN 2227-9288.

4 Клушанцева, Г. В. Аудит расчетов по налогам, взимаемым с коммерческих организаций : практикум / Г. В. Клушанцева. – СПб. : Изд-во СПбГЭУ, 2018. – 48 с. – ISBN 978-5-7310-4303-8.

5 Колбасов, В. Новые условия освобождения от ответственности / В. Колбасов // Аудит и налогообложение. – 2014. – № 2. – С. 39-40.

6 Колчугин, С. В. Понятие существенности в методологии аудита / С. В. Колчугина // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – № 1. – С. 160-168. – ISSN 0236-2988.

7 Ксенофонтова, В. Актуализация учетной политики в 2014 году / В. Ксенофонтова // Налоговый вестник. – 2014. – № 1. – С. 68-76.

8 Лермонтов, Ю. Налоговое стимулирование 2013-2015 гг. / Ю. Лермонтов // Аудит и налогообложение. – 2013. – № 1. – С. 2-11.

9 Миронова, О. А. Развитие налогового аудита: проблемы и перспективы / О. А. Миронова // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 5. – С. 27-37. – ISSN 1727-8058.

10 Моисеенко, И. А. Налогообложение и налоговый аудит : учеб. пособие / И. А. Моисеенко, И. Н. Емельянова. – Ставрополь : Изд-во ООО «Издательско-информационный центр «Фабула», 2017. – 134 с. – ISBN 978-5-91903-181-9.

11 Музалев, С. В. Аудит налогообложения как разновидность аудиторского финансового контроля / С. В. Музалев, А. Н. Аббасзаде, Д. В. Добриева // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2018. – № 5. – С. 164-168. – ISSN 2227-3891.

12 Музалев, С. В. Установление различия между аудитом налогообложения и налоговым консалтингом. Налоговый аудит не как последующая форма финансового контроля, а как предварительная, прогнозная форма / С. В. Музалев, Г. А. Ключихин, Г. М. Полуниин // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2018. – Т. 5. – № 5. – С. 194-197. – ISSN 2227-3891.

13 Оганисян, А. М. Проблемы земельного налогообложения юридических лиц / А. М. Оганисян // Аллея науки. – 2018. – Т. 3. – № 3 (19). – С. 240-243. – eISSN 2587-6244.

14 Орлова, Е. Налог на имущество организаций в 2014 году / Е. Орлова // Налоговый вестник. – 2014. – № 1. – С. 29-40.

15 Попова, Е. В. Налоговые риски: экономическая сущность и методологические подходы к их оценке / Е. В. Попова // Аудитор. – 2014. – № 7. – С. 72-77. – ISSN 1998-0701.

16 Салимова, А. Д. Совершенствование методики налогового учета и аудит налогообложения / А. Д. Салимова // Символ науки. – 2017. – № 12. – С. 63-68. – ISSN 2410-700X.

17 Сафонова, М. Ф. Проблемы развития налогового аудита в Российской Федерации М. Ф. Сафонова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 17. – С. 26-33. – ISSN 2073-5081.

18 Семенихин, В. Учетная политика – 2014 / В. Семенихин // Аудит и налогообложение. – 2013. – № 10. – С. 2-9.

19 Смирнов, Е. Е. Проблемы налогов еще ждут своего решения / Е. Е. Смирнов // Аудитор. – 2014. – № 7. – С. 3-11. – ISSN 1998-0701.

20 Смирнова, С. Н. Налоги. Отдельные практические аспекты / С. Н. Смирнова // Бухгалтерский учет и налоги. – 2014. – № 3. – С. 54-67.

21 Сурхаева, Н. С. Аудит учетной политики для целей налогообложения / Н. С. Сурхаева // Вестник современных исследований. – 2018. – № 7.3 (22). – С. 499-500. – eISSN 2541-8300.

22 Тарасова, В. И. Особенности аудиторского риска при проведении аудита налоговой отчетности / В. И. Тарасова // Современная научная мысль. – 2017. – № 2. – С. 169-175. – ISSN 2308-264X.

23 Филадельфитская, Н. П. Земельный налог и налог на имущество организаций: заполняем декларацию по-новому / Н. П. Филадельфитская // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 1 (109). – С. 25-27. – ISSN 2071-5250.

24 Хамзин, А. Х. Аудит налогообложения в системе внутреннего контроля / А. Х. Хамзин // Ученые записки Российской Академии предпринимательства. – 2017. – Т. 16. – № 3. – С. 120-125. – ISSN 2073-6258.

25 Цепилова, Е. С. Эволюция системы внутреннего налогового контроля хозяйствующих субъектов / Е. С. Цепилова // Финансы. – 2014. – № 7. – С. 23-25. – ISSN 0869-446X.

26 Шатина, Е. Н. Аудит расчетов по единому сельскохозяйственному налогу / Е. Н. Шатина // Успехи современной науки и образования. – 2017. – № 3. – С. 103-103. – ISSN 2412-9631.

27 Шурчкова, И. Б. Сущность налогового аудита и его концептуальная структура / И. Б. Шурчкова // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – № 4. – С. 165-171. – ISSN 0236-2988.

Источники информации по отдельным видам налогов:

Налог на имущество

28 Березин, А. Как исключить ошибки в обновленной отчетности по имуществу / А. Березин // Главбух. – 2014. – № 7. – С. 45-49.

29 Климова, М. Новый порядок уплаты налога на имущество организаций / М. Климова // Налоговый вестник. – 2013. – № 1. – С. 10-13.

30 Климова, М. Налог на имущество организаций (физических лиц) и земельный налог / М. Климова // Налоговый вестник. – 2014. – № 11. – С. 16-30.

31 Кузьмин, Г. В. Налог на имущество организаций: применение новых норм / Г. В. Кузьмин // Бухгалтерский учет. – 2013. – № 11. – С. 59-66. – ISSN 0321-0154.

32 Кузьмин, Г. В. Налог на имущество организаций: что нового? / Г. В. Кузьмин // Бухгалтерский учет. – 2014. – № 3. – С. 72-75. – ISSN 0321-0154.

33 Курбангалеева, О. А. Личное имущество в служебных целях: вопросы налогообложения / О. А. Курбангалеева // Бухгалтерский учет. – 2014. – № 2. – С. 73-77. – ISSN 0321-0154.

34 Поспелова, Е. Понятие собственности: оценка и налог на недвижимость / Е. Поспелова // Социальная политика и социальное партнерство. – 2014. – № 9. – С. 29-42. – ISSN 2073-5790.

35 Слобцова, О. Налог на имущество организаций с 2013 года / О. Слобцова // Налоговый вестник. – 2013. – № 5. – С. 57-61

36 Смородина, О. В. Рекомендации организациям при применении 30 главы Налогового кодекса РФ «Налог на имущество организаций» / О. В. Смородина // Аудит. – 2013. – № 6. – С. 25-29. – ISSN –2227-9288.

НДС

37 Арифметическая ошибка в счете-фактуре препятствует вычетам НДС // Главбух. – 2014. – № 22. – С. 18.

38 Боровикова, Е. НДС: новеллы и актуальная арбитражная практика Е. Боровикова // Налоговый вестник. – 2014. – № 4. – С. 10-17.

39 Вагнер, С. А. Отказ в возмещении НДС: основания и порядок обжалования / С. А. Вагнер // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. – 2014. – № 3. – С. 13-21.

40 Валуева, Е. IV квартал – начисляем НДС по новым правилам / Е. Валуева // Аудит. – 2014. – № 10. – С. 42-45. – ISSN –2227-9288.

41 Глебова, Е. Н. Методика ведения раздельного учета сумм «входного» НДС / Е. Н. Глебова // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. – 2014. – № 4. – С. 20-26.

42 Голик, Е. Н. Проблемы и перспективы НДС в условиях реформирования российской системы налогообложения / Е. Н. Голик // Финансовый бизнес. – 2014. – № 3. – С. 21-26. – ISSN 0869-8589.

43 Иванов, А. А. Вопросы по НДС, возникающие у арбитражных судов / А. А. Иванов, А. Г. Першутов // Налоговый вестник. – 2014. – № 8. – С. 97-106.

44 Налоговых споров по НДС станет меньше // Главбух. – 2014. – № 14. – С. 18.

45 Новикова, Ю. А. Когда нужно восстанавливать НДС? / Ю. А. Новикова // Бухгалтерский учет. – 2014. – № 1. – С. 68-72. – ISSN 0321-0154.

46 Орлова, Е. Основные изменения в главе 21 НК РФ, начиная с IV квартала 2014 года / Е. Орлова // Налоговый вестник. – 2014. – № 10. – С. 14-28.

Налог на прибыль

47 Алексеева, Е. Какие декларации по налогу на прибыль инспекторы считают подозрительными / Е. Алексеева // Главбух. – 2014. – № 17. – С. 36-41.

48 Анищенко, А. Комментарии к официальным разъяснениям / А. Анищенко // Налоговый вестник. – 2014. – № 4. – С. 47-63.

49 Григоренко, Д. Ю. Налог на прибыль: ответы в режиме онлайн / Д. Ю. Григоренко // Налоговая политика и практика. – 2013. – № 2. – С. 10-11. – ISSN 2071-5250.

50 Дедкова, Е. Г. Современная модель налогообложения прибыли в Российской Федерации / Е. Г. Дедкова // Управленческий учет. – 2013. – № 2. – С. 71-80. – ISSN 1814-8476.

51 Ермакова, М. С. Порядок отражения налога на прибыль в учетной политике агрохолдинга / М. С. Ермакова // Налоги и налогообложение. – 2014. – № 3. – С. 312-319. – eISSN 2454-065X.

52 Ермолаева, Н. В. Страхуем работников: особенности расчета по налогу на прибыль / Н. В. Ермолаева // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 8. – С. 85-91. – ISSN 1727-8058.

53 Кузьмин, Г. В. Налог на прибыль: актуальные вопросы / Г. В. Кузьмин // Бухгалтерский учет. – 2014. – № 11. – С. 57-61. – ISSN 0321-0154.

54 Лермонтов, Ю. М. Налоговое законодательство: актуальные вопросы / Ю. М. Лермонтов // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 8. – С. 90-96. – ISSN 1727-8058.

55 Новоселов, К. В. О нововведениях в порядке исчисления и уплаты налога на прибыль организаций / К. В. Новоселов // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. – 2014. – № 2. – С. 19-23.

56 Петровская, Н. Налоговые новеллы – 2013 / Н. Петровская // Налоговый вестник. – 2013. – № 1. – С. 28-48.

57 Пчелкина, В. М. Возврат налога на прибыль, уплаченного налоговым агентом / В. М. Пчелкина // Бухгалтерский учет. – 2013. – № 10. – С. 62-68. – ISSN 0321-0154.

58 Смирнова, С. Н. Актуальные вопросы налогообложения / С. Н. Смирнова // Бухгалтерский учет и налоги. – 2014. – № 8. – С. 61-71.

59 Солдатова, О. Как подготовиться к ближайшим изменениям по НДС и налогу на прибыль / О. Солдатова // Главбух. – 2014. – № 10. – С. 34-38.

60 Стародубцева, И. В. Типичные налоговые ошибки / И. В. Стародубцева // Бухгалтерский учет. – 2014. – № 10. – С. 111-116. – ISSN 0321-0154.

61 Хачатурян, Ю. А. Уплата налога на прибыль: устраняем риски / Ю. А. Хачатурян // Справочник экономиста. – 2014. – № 10. С. 102-112. – ISSN 1813-940X.