**КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ**

**ПО ДИСЦИПЛИНЕ**

**«НАЛОГОВЫЙ АУДИТ»**

*Направление/специальность:* \_\_\_\_\_\_\_38.04.01 «Экономика»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

*Профиль/специализация:* \_\_\_\_\_\_«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»\_\_

*Квалификация выпускника:* \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_магистр\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**К.э.н., доцент Т.Н.Кузьминова**

**Москва 2016**

# Определение дефиниции «налоговый аудит». Отличия налогового аудита от налогового контроля и обязательного аудита.

Стабильное финансовое положение любого хозяйствующего субъек­та во многом определяется величиной его налоговых обязательств и суще­ственностью его налоговых рисков, что обусловливает возрастание роли налогового аудита. Именно на налоговый аудит заинтересованными поль­зователями возлагается задача получения полной, достоверной и объек­тивной информации о правильности исчисления налоговых обязательств в соответствии с нормами налогового законодательства, от чего, в свою оче­редь, нередко зависит функционирование и развитие организации.

В российской аудиторской практике налоговый аудит выделился в самостоятельный вид аудита и является одной из наиболее востребованных аудиторских услуг. По экспертным оценкам почти **30% выручки** российских аудиторских компаний приходится на налоговый аудит.

Выделение налогового аудита в отдельный вид контроля, повышенное внимание к нему со стороны собственников, акционеров, менеджмента компаний во многом объясняется тем, что российское налоговое законодательство является достаточно сложным, противоречивым, подверженным многочисленным изменениям. По подсчетам Торгово – промышленной палаты РФ в среднем за год в Налоговый кодекс РФ вносится около 100 изменений. Практически ежегодно меняется содержание налоговых деклараций и порядок их заполнения. В этих условиях для налогоплательщиков повышается вероятность появления ошибок в применении налогового законодательства, увеличивается число споров по налоговым вопросам, значительно возрастают налоговые риски. Все это требует очень внимательного и квалифицированного отношения к расчетам по уплате налогов, обуславливает потребность проведения **специального налогового аудита**.

Аудит налогообложения является одним из основных и значимых специальных аудиторских заданий в современных российских условиях. В соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 №307-ФЭ «Об ауди­торской деятельности» аудит налогообложения можно определить как ау­дит расчетов с бюджетом по соответствующим налогам. На необходимость налогового аудита оказало влияние закрепление на законодательном уровне ведение налогового учета для целей определения налогооблагаемой базы по прибыли. Указанные факторы увеличивают острую потребность за­интересованных пользователей в получении объективной информации от­носительно достоверности налоговой отчетности, существования и вели­чины налоговых рисков организации.

Таким образом, **актуальность налогового аудита** обусловлена следующими факторами:

- сложной системой налогообложения;

- постоянно меняющимся налоговым законодательством;

- наличием большого количества спорных арбитражных дел по нало­говым вопросам;

- недостаточной компетентностью руководителей и сотрудников бухгалтерских служб;

- стремлением организаций получить высококачественные аудитор­ские консультации по вопросам планирования налогообложения с целью облегчения налоговой нагрузки.

Несмотря на большую популярность налогового аудита, в российской научной аудиторской среде идут серьезные дискуссии о правомерности выделения налогового аудита в отдельный вид аудита. Многие ученые считают, что для выделения налогового аудита в качестве отдельного вида аудита нет достаточных оснований, т.к. при проведении налогового и иных видов аудита (обязательного, добровольного) используются одинаковые приемы и методы проведения аудита, методы сбора аудиторских доказательств и т.д.

Действующее законодательство об аудиторской деятельности **не выделяет налоговый аудит в качестве отдельного вида аудита.** Не выделяется налоговый аудит в качестве отдельного вида аудита и в международной аудиторской практике, в международных стандартах аудита (МСА). С позиций международных аудиторов внимание к кредиторской задолженности аудируемой организации перед бюджетом по налогам определяется степенью существенности этой статьи в валюте баланса, ее влиянием на показатели бухгалтерской ( финансовой) отчетности. С этой точки зрения, по мнению международных аудиторов, кредиторская задолженность аудируемой организации перед бюджетом по налогам по своей сущности ни чем не отличается от других видов кредиторской задолженности.

Несмотря на устойчивый спрос, сформировавшийся на налоговый аудит, нормативная база по нему практически отсутствует. В международной аудиторской практике вопрос углубленной проверки налоговых обязательств в процессе аудита регулируется международным аудиторским стандартом (МСА) «Аудит по специальным заданиям».

Единственным российским документом, который носит рекомендательный харак­тер, является Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налого­выми органами», одобренная Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации (Протокол от 11 июля 2000 г. №1). В соответствии с указанной **Методикой налоговый** **аудит представляет собой выполнение специального аудиторского задания по проверке бухгалтерской и налоговой отчетности аудируемой организации с целью выражения мнения о степени ее достоверности и соответствии действующему законодательству.**

В Методике определены основные принципы проведения налогового аудита и его этапы, регламентирован порядок общения аудиторской организации с налоговыми органами при проведении налогового аудита и оказании дру­гих сопутствующих услуг по налоговым вопросам, определена ответствен­ность сторон при проведении налогового аудита, порядок оформления и представления результатов налогового аудита.

**К нормативным документам** при проведении налогового аудита относятся также Налоговый кодекс РФ, Федеральный закон « Об аудиторской деятельности, стандарты аудиторской деятельности.

**Налоговый аудит** предполагает проверку правильности исчисления и уплаты налогов. Следует отметить, что проверкой правильности исчисления и уплаты налогов занимаются также налоговые органы, подобные задачи решаются и в ходе проведения обязательного аудита.

Однако, **между налоговым и обязательным аудитом, а также между налоговым контролем имеются существенные различия** в т. ч.: в целях проверки, в формировании программы проверки, в оформлении результатов проверки и степени их публичности, в периоде аудита и др.

**Основные характеристики обязательного аудита**

1. **Цель обязательного аудита** определена в законе « Об аудиторской деятельности». В соответствии с указанным законом **целью обязательного аудита** является выражение мнения аудитора о достоверности **бухгалтерской (финансовой) отчетности организации в целом**.
2. **Обязательный аудит всегда проводится за календарный год**. Заказчик аудита не может расширить период проверки, например, до 2 лет.
3. **Программа проверки** при обязательном аудите формируется аудитором, исходя из необходимости сбора достаточных доказательств для выражения аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемой организации. При проведении обязательного аудита аудируемая организация не имеет права каким-либо образом корректировать программу проверки, составленную аудиторами, вносить в нее свои пожелания.

В процессе обязательного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности организации вопросы правильности исчисления и уплаты налогов, как правило, проверяются **выборочным способом**, и чаще всего объем выборки, прием­лемый для выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтер­ской) отчетности, является не достаточным для выражения мнения о достоверности налоговой отчетности. Это связано с тем, что налоговое и хозяйственное законода­тельство РФ является сложным и подвержено изменениям, а функцио­нальные обязанности аудиторов при осуществлении годового аудита весь­ма обширны, что не всегда позволяет им охватить проверкой все возмож­ные налоговые проблемы организации.

Именно по этой причине многие организации, для которых общий аудит является обязатель­ным, отдельно указывают в договорах с аудиторскими компаниями дополнительный объем ра­бот по налоговому аудиту. **Таким образом, налоговый аудит может выступать как часть обще­го, обязательного аудита, так и самостоятельным направлением**

Если организация имеет своей **целью более глубоко проверить свои расчёты с бюджетом, оценить имеющиеся налоговые риски, оптимизировать систему налогообложения, то она проводит инициативную аудиторскую проверку или налоговый аудит.**

**Основные характеристики налогового аудита**

1. **Основной целью налогового аудита** явля­ется получение необходимых аудиторских доказательств и формирование мнения **относительно полноты и достоверности информации о расчетах с бюджетом по налогам, уплачиваемым организацией.** При этомв рамках налогового аудита могут быть поставлены и более узкие цели, например, подтверждение аудитором правомерности и правильности отражения в налоговом и бухгалтерском учете налоговых вычетов по НДС, правильности формирования налоговой базы по отдельному налогу и т.д. Таким образом, для качественного проведения налогового аудита необхо­дима четкая постановка цели и задач аудита, которые необходимо закре­пить в договоре на оказание аудиторских услуг. **Цели и задачи налогового аудита определяет заказчик.**
2. **Проверяемый период** определяет заказчик налогового аудита. Он может составлять **любой период времени**, который интересует заказчика:1,2,3 года, квартал, полугодие и др.
3. **Программу налогового аудита,** перечень включаемых в нее вопросов, глубину выборки, виды проверяемых налогов определяет заказчик. Изучение налоговых обязательств в этом случае осуществляется более де­тально по сравнению с аудитом в рамках проверки годовой отчетности ор­ганизации

Таким образом, н**алоговый аудит** – это специальное аудиторское задание, цели которого определяет заказчик, он же определяет и период проведения проверки. Учитывая, что налоговый аудит часто проводится в преддверии выездной налоговой проверки, проверяемый период при проведении налогового аудита может составлять 2- 3 года и более.

**Характерными чертами** налогового аудита являются:

- выполнение специального аудиторского задания по заказу клиента;

- **проведение налогового аудита не освобождает аудируемую организацию от налогового контроля, осуществляемого налоговыми органами;**

- положительное заключение по налоговому аудиту не является подтверждением достоверности бухгалтерской отчетности организации в целом.

Особенностью налогового аудита является также необходимость наличия высокого уровня квалификации аудиторов: безупречное знание ими налогового законодательства, бухгалтерского учета, гражданского права, арбитражной практики, позиций Минфина и ФНС по налоговым вопросам. Поэтому чаще всего аудиторы, занятые в налоговом аудите, как правило, являются специалистами **широкой квалификации**.

**Следует разделять налоговый аудит и сопутствующие налого­вому аудиту услуги в области налогового консультирования**.

**Налоговый аудит** – это **проверка** правильности уплаты налогов, осуществляемая аудиторской компанией.

**К сопутствующим услугам в области налогового консультирования можно отнести:**

- разработку предложений и рекомендаций по улучшению сущест­вующей системы налогообложения хозяйствующего субъекта;

- разработку оптимальных механизмов начисления налогов с учетом особенностей хозяйствующего субъекта;

- выработку рекомендаций по полному и правильному использова­нию хозяйствующим субъектом налоговых льгот;

- разработку комплекса мер, направленных на оптимизацию налогов и снижение налоговых рисков в рамках действующего законодательства;

- предварительный расчет налоговых платежей при различных вари­антах договорных отношений хозяйствующего субъекта и видах деятель­ности;

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

- разработку предложений по созданию у хозяйствующего субъекта системы внутреннего контроля за правильным исчислением налогов и сборов;

- разработку предложений по адаптации действующей системы нало­гового учета к возможным изменениям требований нало­гового законодательства;

- постановку налогового учета;

- налоговое планирование и оптимизацию налогообложения;

- налоговое сопровождение в виде текущего консультирования по вопросам применения норм налогового законодательства и др.

Концептуальная модель налогового аудита представлена на рис.1.

В результате проведения налогового аудита и налогового консультирования вырабатывается оптимальная стратегия действий в области налогообложе­ния, разрабатывается методика минимизации налоговых платежей, упро­щения учетных процессов, налаживаются и согласовываются действия фи­нансовой, юридической и бухгалтерской служб организации.

Перед проведением налогового аудита рекомендуется удостоверить­ся, что достигнуто взаимопонимание с лицом, заказавшим выполнение специального аудиторского задания, по поводу цели и характера пред­стоящей работы, содержания итоговых документов,

В ходе проведения налогового аудита и по его результатам может появиться необходимость общения аудиторской организации с налоговыми орга­нами для представления интересов экономического субъ­екта, а также по вопросам получения аудитор­ских доказательств при выполнении специального аудиторского задания, разъяснений по актам проверок, проведенных налоговыми органами.

**Проведение налогового аудита не освобождает аудируемую организацию от налогового контроля, осуществляемого налоговыми органами. Государственные инспекторы Федеральной налоговой службы России в** ходе **налогового контроля** проверяют полноту и своевременность исполнения налогоплательщиками своих обязательств перед бюджетом, соблюдение ими налогового законодательства – Налогового кодекса РФ, а также норм Конституции РФ.

Статья 57 Конституции РФ **обязывает** налогоплательщиков платить законно установленные налоги. Выполнение конституционной обязанности по уплате налогов обеспечивается соответствующими **мерами ответственности**, предусмотренными налоговым и уголовным законодательствами.

**Налоговая ответственность** наступает за нарушение законодательства о налогах и сборах, в том числе за неуплату или неполную уплату налога.

**Основными формами налогового контроля, позволяющими выявлять налоговые нарушения, являются выездные и налоговые проверки организаций, осуществляемые налоговыми инспекторами.**

**За неуплату налогов предусмотрена ответственность в виде штрафа**. Налогоплательщик может быть оштрафован **в течение трех лет** со дня, следующего после окончания налогового периода. Штраф исчисляется с суммы задолженности по конкретному налогу.

**Неуплата налогов может привести к привлечению налогоплательщика не только к налоговой, но и к уголовной ответственности. Ответственность за такое деяние предусмотрена статьей 199 УК РФ.**

По общему правилу к уголовной ответственности привлекаются должностные лица организаций-налогоплательщиков, в том числе:

- руководитель организации;

- главный бухгалтер;

- бухгалтер (при отсутствии в штате должности главного бухгалтера);

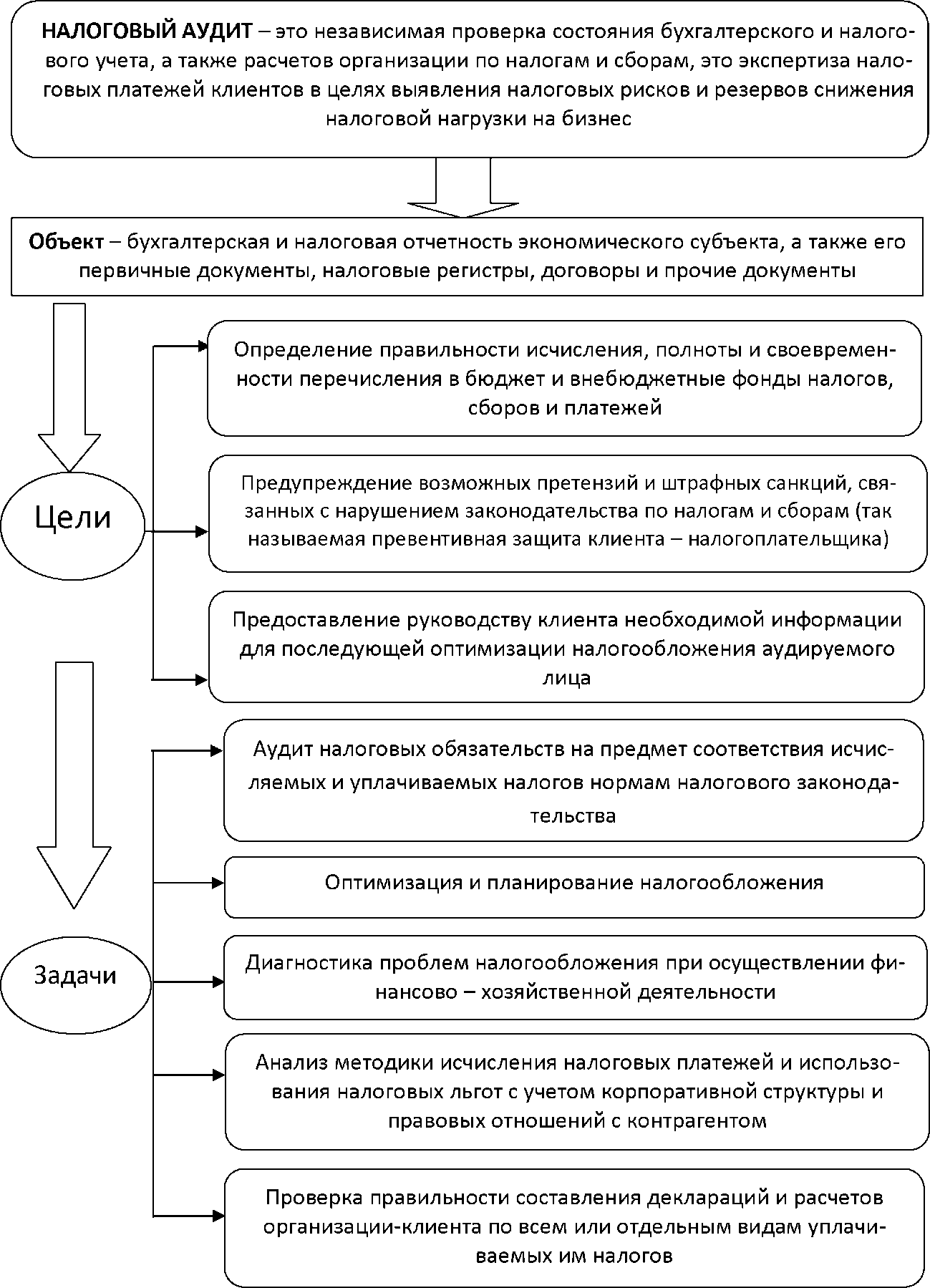
- иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий;

- лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера.

**Уголовная ответственность** указанных должностных лиц наступает при совершении **умышленного деяния – уклонения от уплаты налогов в крупном или особо крупном размерах и повлекшие полное или частичное не поступление налогов в бюджетную систему Российской Федерации.**

**Уклонение от уплаты налогов** может быть в форме непредставления налоговой декларации или иных обязательных документов, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, либо включение в них заведомо ложных сведений.

**Для привлечения лица к уголовной ответственности важен размер ущерба, причиненного бюджету ( более 2 млн. рублей по всем налогам за 3 календарных года)**.



**Рис. 1 Концептуальная модель налогового аудита**

# Содержание основных этапов налогового аудита. Варианты оформления результатов налогового аудита.

Исходя из целей и объемов проведения налогового аудита, он делится на три вида: **комплексный, тематический и структурный** (рис.2).

**1.Комплексный аудит,** предполагает проверку уплаты всех налогов организации.

**2.Тематический аудит,** предполагает проверку отдельных налогов.

**3.Структурный аудит**, предполагает проверку правильности уплаты налогов структурными подразделениями организации. В соответствии с Налоговым кодексом, если организации имеет структурные подразделения или объекты недвижимости, расположенные вне места нахождения головной организации, то она обязана встать на налоговый учет и уплачивать соответствующие налоги не только по месту своей регистрации, но и по месту нахождения каждого структурного подразделения, и месту нахождения каждого объекта недвижимости.

В ходе налогового аудита аудитор должен решить **две группы задач**:

1. **организация процесса налого­вого аудита;**
2. **методика осуществления аудита.**

Не зависимо от вида налогового аудита, процесс его проведения включает в себя **три основных этапа**:

**1.Начальный этап, включающий в себя предварительную оценку существующей системы налогообложения аудируемой организации.**

**2. Основной этап - проверка правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов в бюджет.**

**3. Заключительный этап - оформление результатов налогового аудита**

**Рис.2 Виды налогового аудита**

С целью сбора аудиторских доказательств на каждом этапе налогового аудита аудиторы выполняют определенные проверочные действия и необходимые аудиторские процедуры.

**Содержание основных этапов проведения налогового аудита** раскрыто в таблице 1.

**Начальный или ознакомительный этап аудита**. Это первый этап, с которого начинается аудиторская проверка. По его окончании аудитор должен определить степень соответствия принятого порядка налогообложения действующему законодательству, выявить степень налоговых рисков, потенциальных налоговых нарушений.

**На этом этапе** аудита аудиторы выполняют следующие действия:

-изучают специфику бизнеса клиента, виды его деятельности;

- устанавливают виды налогов, требующие наибольшего внимания при проверке; изучают функции служб, ответственных за исчисление и уплату налогов, ведение налогового учета;

-анализируют учетную политику организации, оценивают причины несоответствия данных бухгалтерского и налогового учета;

-знакомятся с материалами прошлых аудиторских и налоговых проверок, с актами сверок расчетов по налогам и сборами др.

**Таблица 1**

**Содержание основных этапов проведения налогового аудита**

|  |  |
| --- | --- |
| **Этапы налогового аудита** | **Действия аудитора** |
| **1.Начальный этап**  **( Ознакомительный)**  **Предварительная оценка существующей системы налогообложения аудируемой организации** | Изучение специфики бизнеса клиента, видов его деятельности, осуществляемых фактов хозяйственной жизни;  Анализ существующей системы налогообложения организации, установление видов налогов, имеющих наибольший удельный вес в общей сумме налоговых платежей в бюджет;  Определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели;  Проверка постановки налогового учета в организации;  Правовая и налоговая экспертиза основных хозяйственных договоров;  Оценка системы внутреннего контроля организации в части осуществления расчетов с бюджетом по уплачиваемым налогам;  Анализ бухгалтерского и налогового документооборота;  Изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов, ведение налогового учета;  Анализ учетной политики организации для целей бухгалтерского учета и налогообложения, оценка причин несоответствия данных бухгалтерского и налогового учета;  Оценка изменений налогового законодательства в аудируемом периоде и их влияние на деятельность организации;  Ознакомление с материалами прошлых аудиторских и налоговых проверок, с актами сверок расчетов по налогам и сборам; |
| **2.Основной этап**  **Проверка правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов в бюджет** | Проверка правильности, своевременности, полноты формирования налогооблагаемой базы;  Проверка правильности применения налоговых ставок;  Проверка законности применения налоговых льгот и налоговых вычетов;  Проверка правильности распределения сумм налогов по бюджетам, по обособленным подразделениям;  Проверка правильности расчетов и уплаты авансовых платежей;  Проверка своевременности перечисления налогов в бюджет;  Проверка достоверности первичных документов, используемых при формировании учетных и налоговых регистров, правильности их отнесения к соответствующим налоговым периодам;  Проверка правильности ведения бухгалтерского учета расчетов с бюджетом;  Проверка правильности составления бухгалтерской налоговой отчетности;  Проверка обоснованности внесения исправлений в бухгалтерскую и налоговую отчетность и налоговые регистры;  Оценка налоговых рисков, а также возможных последствий не исправления выявленных нарушений. |
| **3.Заключительный этап**  **Оформление результатов налогового аудита** | Заключение по результатам проведенного налогового аудита;  Отчет по результатам проведенного налогового аудита с разработкой рекомендаций по совершенствованию налоговой политики организации.  Письмо-уведомление на имя руководителя организации о выявленных и неисправленных нарушениях с напоминанием об ответственности за нарушение налогового законодательства;  Предложения по совершенствованию системы внутреннего контроля организации, повышению его эффективности;  Разработка оптимальной учетной политики организации, обеспечивающей согласованность бухгалтерского и налогового учета;  Разработка системы налогового планирования;  Экспертиза договорных отношений и разработка механизма согласования действий налоговой, бухгалтерской, финансовой, юридической служб организации в целях снижения налоговых рисков;  Предварительные расчеты налоговых платежей при различных вариантах договорных отношений и видах деятельности; |

Анализ собранной информации позволяет понять и оценить систему налогообложения аудируемой организации, выявить наиболее проблемные области, зоны налоговых рисков, определить объекты для более глубокого изучения.

**Второй (основной) этап налогового аудита** имеет очень важное значение, т.к. при его проведении аудиторы должны установить правильность исполнения организацией обязательств перед бюджетом.

Основываясь на нормах бухгалтерского и налогового законодательства, аудиторы проверяют правильность расчета налогов, своевременность платежей в бюджет.

**Методика аудита отдельных налогов**, уплачиваемых организацией, может включать:

1) определение целей и задач налогового аудита;

2) установление перечня основных нормативных документов, регулирующих по­рядок исчисления и уплаты соответствующих налогов;

3) определение объектов аудита;

4) разработка плана и программы аудиторской проверки;

5) определение источников информации, необходимых для сбора аудиторских доказательств в процессе аудита;

6) определение перечня рабочих документов аудитора;

7) анализ классификатора возможных нарушений и типичных ошибок.

**Методика проведения налогового аудита**, план и программа проверки разрабатываются каждой аудиторской организацией, исходя из особенностей полученного задания. Создать универсальную методику налогового аудита затруднительно, т.к., несмотря на единство налоговой системы в нашей стране, каждый хозяйствующий субъект имеет свою специфику и особенности налогообложения. Поэтому практически каждая аудиторская организация в своих внутренних стандартах разрабатывает методику налогового аудита для разных типов организаций, систем налогообложения. Это могут быть различные аналитические таблицы, тесты, справочные материалы, формы рабочих документов и т.д.

**Разработка плана и программы аудита.**

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

Детальное планирование аудиторской работы помогает удостовериться в том, что важным областям аудита уделяется надлежащее внимание, а также координировать работу аудиторов и их ассистентов.

Для успешного планирования налогового аудита необходимо:

- четко понимать цель, для которой будет использоваться информация, подготовленная аудитором;

- обладать знаниями о бизнесе аудируемого лица;

- оценить аудиторские риски и разработать процедуры, необходимые для его снижения до минимально низкого уровня;

- определить ключевые по значимости области проверки;

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

- составить детальную программу по проверке правильности расчета налогов и исполнения обязательств перед бюджетом, которая будет служить инструкцией для аудиторов и ассистентов, а также средством внутреннего контроля за надлежащим выполнением запланированной работы.

Аудитор документально оформляет программу аудиторской проверки, присваивает код каждой проводимой аудиторской процедуре, чтобы иметь возможность в процессе работы делать ссылки ни них в рабочих документах.

**В аудиторскую программу могут включаться программы тестов средств контроля и программы аудиторских процедур по существу.**

**Программа тестов средств** **контроля** представляет собой **совокупность действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета**. **Ее цель – выявление существенных недостатков системе внутреннего контроля экономического субъекта, а также в системе бухгалтерского и налогового учета.**

**Программа аудиторских процедур по существу** включает в себя **перечень действий аудитора для детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.**

Аудитор должен составить программу аудиторской проверки по каждому налогу, который он будет проверять. **Выводы аудитора** по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, **являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета.**

Общий план и программа аудиторской проверки **должны быть документально оформлены** и утверждены в установленном порядке. Утвержденная программа аудита может пересматриваться в процессе проверки в зависимости от изменения условий проведения проверки и результатов аудиторских процедур. Примерная форма программы налогового аудита приведена в таблице 2.

**Таблица 2**

**Примерная форма программы налогового аудита**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Перечень аудиторских процедур** | **Период проведения** | **Исполнитель** | **Рабочие документы** | **Примечание** |
| Номер аудиторской процедуры по порядку | Определенный порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита | Устанавливается срок проведения той или иной аудиторской процедуры | Утверждается исполнитель для проведения той или иной аудиторской процедуры | Источники информации для проведения во исполнение аудиторских процедур | Дополнительная ин-формация при проведении аудиторских процедур |

**Оформление рабочих документов аудитора по проверке расчетов с бюджетом по налогам.**

Аудитор должен составлять **рабочие документы** в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

В рабочих документах должны быть отражены все важные моменты проверки, по которым аудитору необходимо выразить свое профессиональное суждение, сделать выводы.

**Объем рабочей документации,** необходимый для конкретной аудиторской проверки, аудитор определяет самостоятельно**,** руководствуясь своим профессиональным мнением. В составе рабочей документации не требуется отражать **каждый вопрос, рассмотренный аудитором в ходе проверки.**  Вместе с тем, объем рабочей документации по проверке должен быть таким, чтобы в случае, если возникнет необходимость передачи дел другому аудитору, не имеющему опыта работы по данному заданию, новый аудитор смог бы, на основе имеющейся документации, не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором, понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

Как правило**, рабочие документы аудитора содержат**:

- информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;

- выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;

- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним, сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;

- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета; анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;

- копии писем по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица, включая обсуждение условий договора о проведении аудита;

-письменные заявления, полученные от аудируемого лица; копии сообщений, направленных другим аудиторам и третьим лицам и полученных от них;

- копии финансовой (бухгалтерской) и налоговой отчетности и др.

В целях облегчения процесса подготовки рабочих документов, в аудиторских организациях разрабатывают **внутренние типовые формы рабочей документации. Устанавливается, например, примерное содержание аудиторского файла (папки) рабочих документов по проверке; разрабатываются тесты и анкеты для сбора информации по отдельным объектам проверки; образцы типовых писем и обращений к третьим лицам; типовые формы договоров, заключений, аналитических таблиц и т.п.** Подобная стандартизация процесса документирования значительно облегчает работу аудиторов и, вместе с тем, позволяет надежно ее контролировать в ходе аудита.

Аудитор в качестве рабочих документов может также использовать таблицы, графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом.

В случае проведения аудиторских проверок в одной организации в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов (папки), собранные, например, на начальном этапе аудита, могут быть **постоянными, обновляемыми по мере поступления новой информации.** Информация, относящаяся, в основном, к аудиту отдельного периода отражается **в текущих аудиторских файлах.**

**Заключительным этапом налогового аудита** является подготовка и представление руководству аудируемой компании предусмотренного договором отчета или заключения, в котором указываются все выявленные нарушения, даются рекомендации по исправлению ошибок, оптимизации налогообложения. Форма представления результатов налогового аудита может быть различной.

**Результатом оказания услуг по налоговому аудиту** могут быть:

- **отчет** с указанием выявленных наруше­ний норм налогового законодательства;

- **практические рекомендации** по устранению негативных последст­вий, выявленных нарушений налогового законодатель­ства;

- **разработка проектов построения**, как общей системы налого­обложения хозяйствующего субъекта, так и ее отдельных элементов. Например, разработка более эффективной учетной политики, учитывающей специфику бизнеса клиента, его организационную структуру, особенности налого­обложения структурных подразделений и др.;

- **разработка рекомендаций по совершенствованию регистров бух­галтерского и налогового учета;**

- **разработка комплекса организационно-правовых и оперативных управленческих мер,** направленных на создание оптимальной системы налогового планирования;

- **расчеты, подтверждающие эффективность налогового планирова­ния**, той или иной оптимизационной модели и др.

**Название «аудиторское заключение»** при оформлении результатов налогового аудита **использовать не рекомендуется**, т.к. документ с таким названием имеет **официальный статус и выдается аудиторами только по итогам обязательного аудита, когда выражается аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации в целом**.

Таким образом**,** по итогам налогового аудита заказчики получают от аудиторов те документы, которые были согласованы сторонами в договоре. При этом необходимо учитывать, что даже если организация получает положительное заключение по результатам налогового аудита, то оно не отменяет налоговый контроль со стороны ФНС России, а также проведение обязательного аудита и не является документом, подтверждающим достоверность бухгалтерской (финансовой ) отчётности организации в целом.

# Принцип осторожности выводов и суждений и его соблюдение при подготовке рекомендаций по отимизации налогообложения.

По результатам налогового аудита аудиторская организация может разработать для своих клиентов рекомендации по оптимизации системы налогообложения, снижению налоговых рисков, более полному использованию налоговых льгот.

Аудиторская организация может также представлять интересы компании в отношениях с налоговыми органами, в судах.

При подготовке рекомендаций и предложений клиентам аудиторская организация должна соблюдать **принцип осторожности суждений и выводов.** Любые рекомендации и расчеты, сделанные аудиторами, **должны основываться на действующем законодательстве и обязательно содержать ссылки на него.**

Проведение налогового аудита предполагает тесное взаимодействие аудиторов с бухгалтерской и юридической службами аудируемой организации, т.к. одной из задач налогового аудита является помощь компании в обнаружении и исправлении выявленных ошибок.

При этом, аудиторы не могут заставить своего заказчика принимать те или иные решения, в том числе: сдавать уточненные налоговые декларации, доплачивать налоги. Решение о том, следовать или не следовать рекомендациям аудиторов остается за руководителем аудируемой организации.

Если по итогам налогового аудита бухгалтерия аудируемой организации **не принимает мер по исправлению выявленных нарушений**, то аудиторская компания должна направить на имя руководителя проверяемой организации специальное **письмо-уведомление** о данном факте и предупредить его об ответственности за нарушение налогового законодательства.

# Применение аналитических процедур в налоговом аудите – наиболее рациональный способ сбора аудиторских доказательств.

Особенностью налогового аудита является широкое применение аналитических процедур, т.к. это один из наиболее рациональных способов получения аудиторских доказательств.Виды аналитических процедур, выполняемых при проведении налогового аудита, приведены в таблице 3.

**Таблица 3**

**Виды аналитических процедур, выполняемых при проведении налогового аудита**

|  |  |
| --- | --- |
| **Метод** | **Применение** |
| **Анализ налоговых деклараций**  **(чтение налоговых деклараций)** | Используется для подтверждения правильно­сти заполнения налоговых деклараций и реальности отражения задолженности перед бюджетом. **Особое внимание** обращается на соответствие различных строк деклараций с показателями бухгалтерского учета, на наличие в отчетности необычных показателей и сумм. |
| **Анализ бухгалтерских счетов по расчетам с бюдже­том** | Используется для получения доказательств о правильности заполнения налоговых деклараций, оптимизации налоговых плате­жей, налаживания налогового учета и документооборота, построения схем взаимоотношений с другими хозяйствующими субъектами и подразделениями организации. |
| **Отраслевой сравнительный анализа** | Используется для сопоставления налоговых показателей предприятия со среднеотраслевыми данными. Анализ позволяет глубже понять содержание бизнеса клиента, оценить налоговые риски, вероятность выездной налоговой проверки. |
| **Сравнительный анализ фактических и плановых показателей** | Исследование налогооблагае­мых баз аудируемой организации, детальное тестирование фактических показате­лей, оценка эффективности управления и внутреннего контроля организации. |
| **Сравнение теку­щих налоговых показателей и отчетных данных за несколько временных периодов, изучение отклонений** | Оценка способности оставаться действующим (функционирующим) предприятием при существующей системе налогообложения. |

Выбор метода проведения аналитических процедур зависит от поставленной цели при проведении налогового ау­дита.

При последовательном анализе правильности определения налогооб­лагаемых баз, правомерности применения налоговых льгот и правильности расчета налоговых обязательств аудитору рекомендуется сначала приме­нить так называемый **метод чтения (анализа) налоговых деклараций**.

Данный метод используется для подтверждения правильности за­полнения налоговых деклараций и реальности отражения задолженности по налогам перед бюджетом в соответствующих статьях баланса.

**Основные приемы метода анализа налоговых деклараций:**

1. Проведение построчного анализа показателей на­логовых деклараций с использовани­ем специальных рабочих аудиторских таблиц.
2. Проверка правильности формирова­ния налогооблагаемых баз путем ана­лиза данных бухгалтерского учета.
3. Проверка расчета налоговых обяза­тельств перед бюджетом
4. Выяснение причин расхождения результатов расчета.

**Метод анализа бухгалтерских счетов** при расчетах с бюджетом рекомендуется применять при осуществлении про­верок для использования полученной информации в разработке проектов по минимизации налоговых платежей, налаживанию налогового учета и документооборота, а также построению схем взаимоотношений с другими хозяйствующими субъектами и государством.

О**сновные приемы метода анализа бухгалтерских счетов:**

1. Анализ дебетовых и кредитовых оборо­тов по счетам расчетов с бюджетом для определения наиболее существенных сумм оборотов, отра­женных по счетам.
2. Анализ оборотов проводится по тем ме­сяцам, в которых суммы начисленных и уплаченных налогов были наибольшие.
3. Выявление расхождения между дан­ными, рассчитанными аудитором на основании аналитического учета, и данными, отраженными в налоговых декларациях
4. Отражение полученной информации в отчете о проделанной работе с приложением всех аналитических таблиц.

Достаточно эффективен **метод отраслевого сравнительного анализа**, который используется для сопоставления налоговых показателей органи­зации со среднеотраслевыми данными.

Преимуществом отраслевого сравнительного анализа является то, что в результате его проведения аудитор глубже понимает содержание бизнеса клиента. Конечно, это справедливо при условии, что налоговые показатели и их динамика отражают объективную закономерность разви­тия отрасли. Кроме того, должна быть доступна информация необходимо­го качества, на основе которой можно было бы проанализировать данные других организаций конкретной отрасли.

Аудитору целесообразно составить **свою собственную схему налого­обложения** организации, исходя из тенденций ее развития и собственного понимания бизнеса клиента. Сравнение фактических данных клиента с расчетами самого аудитора позволит осуществить проверку бо­лее тщательно.

В процессе подтверждения правильности исчисления отдельных на­логов аудиторы, используя налогооблагаемую базу, сравнивают получен­ные показатели с данными организации.

Правильность применения в организации ставок по различным нало­гам и сборам устанавливается аудиторами путем **сравнения фактических ставок с их значениями, регламентированными нормативными документа­ми** для соответствующих условий (виды деятельности, группы продукции и товаров, льготы). Для подтверждения правильности опре­деления суммы начисленного налога целесообразно проанализировать формирование нало­гооблагаемой базы, реальность перечисления денежных средств.

Для подтверждения правильности фор­мирования налогооблагаемой базы рекомендуется вы­брать несколько существенных сделок и проанализировать их, используя методы сплошного документального контроля.

Для проверки обоснованности применяемых в организации **льгот по отдельным налогам** аудиторы проверяют правовые основания для их применения, сравнивают их с фактическими льготами, применяемыми организацией, анализируют отклонения.

# Оценка вероятности проведения выездной налоговой проверки на основе анализа критериев, установленных ФНС России.

Налоговый аудит достаточно часто проводится в преддверии налоговой проверки или при подготовке к ней.

В соответствии с приказом ФНС России от 30 мая 2007 года №ММ-3-06/333 для отбора компаний на выездную налоговую проверку используются критерии, которые рассмотрены в таблице 4.

**Таблица 4**

**Критерии отбора** **налогоплательщиков на выездную проверку**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **п/п** | **Критерий** | **Порядок расчета** | **Пояснение** |
| **А** | **Б** | **1** | **2** |
| **1** | **Низкая налоговая нагрузка** | Организация находится в зоне риска**,** если налоговая нагрузка ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли. | Организация занимается оптовой торговлей. Средний уровень налоговой нагрузки по оптовой торговле за 2015г. составляет **5-7%. Организация попадает в зону риска.** |
| **2** | **Убытки в течение двух и более лет** | |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Показатель | Год, тыс. руб. | | Изменение | | | 2014 | 2015 | +/-, тыс. руб. | Темп роста, % | | Чистая прибыль (убыток) отчетного периода (по данным бухгалтерской отчетности) | 190576 | 224908 | 34332 | 118,0 | | Итого прибыль (убыток) (по данным налоговой отчетности) | 182765 | 216028 | 33263 | 118,2 | | За анализируемый период Организация не имела убытков. **По данному критерию** она не попадает в зону риска. |
|  | | | |
|  |  |  |  |
| **3** | **Большие суммы налоговых вычетов по НДС** | Организация находится в зоне риска**,** если доля вычетов по НДС от суммы начисленного налога за год более **89,1%** . | Доля налоговых вычетов по НДС превышает допустимое значение по г. Москве. **По данному критерию** **организация находится в зоне риска.** |
| **4** | **Темпы роста расходов превышают темпы роста доходов** | **Организация находится в зоне риска, если темп роста расходов по сравнению с темпом роста доходов по данным налоговой отчетности несопоставим с аналогичным показателем, отраженным в финансовой отчетности.**   |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Показатель | Доходы | | | Расходы | | | | 2014г. | 2015г. | Темп роста, % | 2014г. | 2015г. | Темп роста, % | | Налоговая отчетность | 1381167 | 1632539 | 118,2 | 1198402 | 1416511 | 118,2 | | Бухгалтерская отчетность | 1163356 | 1375087 | 118,2 | 972127 | 1149053 | 118,2 | | Темп роста расходов по сравнению с темпом роста доходов по данным налоговой отчетности сопоставим с аналогичным показателем, отраженным в финансовой отчетности. **Организация не попадает в зону риска**. |
| **5** | **Зарплата работников организации ниже среднего уровня** | **Рискуют организации, у которых уровень заработной платы более чем на 10% ниже среднеотраслевого**. | Среднеотраслевой уровень заработной платы в г. Москве за 2015г. составил 14 500 руб. Уровень заработной платы Организации больше среднеотраслевого, следовательно, она **не попадает в зону риска** по этому критерию. |
| **6** | **Предельные значения при спец. режимах** | **Рискуют организации, если в течение года показатели их деятельности как минимум дважды превышали 95% от предельных величин**, дающих право применять специальный налоговый режим. | Организация не применяет специальный режим налогообложения. |
|  | | | |
| **А** | **Б** | 1 | 2 |
| **7** | **Использование в деятельности организации договоров с перекупщиками или посредниками** |  | Используются агентские договоры, договоры комиссии  Организация находится в зоне риска |
| **8** | **Непредставление организацией пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности** |  | В деятельности Организации не было выявлено фактов непредставления пояснений на уведомления налогового органа. Пояснения представлялись налоговым органам своевременно и в полном объеме.  **Риск отсутствует.** |
| **9** | **Неоднократное изменение места нахождения организации** |  | Организация не меняла свое местонахождения со дня регистрации. |
|  | | | |
| **10** | **Отклонение уровня рентабельности продаж и активов от среднего по отрасли** | Рискуют организации, рентабельность продаж или активов которых меньше среднеотраслевых показателей по аналогичному виду деятельности на 10% и более. | Среднеотраслевая рентабельность продаж и активов по оптовой торговле составляет, соответственно, **9,4% и 7,5%,** что меньше показателей организации. **Риски отсутствуют**. |
| **11** | **Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском** | Взаимоотношения с недобросовестными клиентами. (фирмы «однодневки» и т.п.) | В ведении финансово-хозяйственной деятельности Организации не было выявлено высоких налоговых рисков, т.к. подобные клиенты не установлены. |



**Рис.3 Мероприятия, осуществляемые налоговыми органами при оценке добросовестности налогоплательщиков**



**Рис.4 Факты, вызывающие сомнение налоговых органов в добросовестности налогоплательщиков**

1. **Оценка налоговых рисков, их виды и источники. Механизмы управления налоговыми рисками.**

Анализируя хозяйственные операции, аудиторы выявляют не только нарушения налогового законодательства, но и налоговые риски.

**Риск – это вероятность наступления события с негативными, отрицательными последствиями для организации.**

**Налоговый риск** – это вероятность для налогоплательщика понести  
финансовые и иные потери, связанные с процессом уплаты и оптимизации  
налогов.

Риск является объективным явлением, природа которого обусловлена неоднозначностью будущих событий. Риски могут иметь как позитивный, так и негативный характер. В случае, когда речь идет о возникновении налоговых ошибок, штрафных санкций и т. п. **риск, безусловно, негативен**. Если же речь идет о снижении налогового бремени, то риск хозяйствующего субъекта позитивен, и для его характеристики более целесообразно применять **термины «возможности», «резервы**».

Налоговые риски имеют разную классификацию и в зависимости от источников возникновения могут быть внутренними и внешними, финансовыми, нефинансовыми и др. ( рис. 5).

Основные виды и источники налоговых рисков представлены в таблице 5.

**Налоговая оптимизация - э**то снижение налоговых обязательств с использованием **законных способов** и методов путем перевода организации в более благоприятный режим налогообложения. Отсутствие налоговой оптимизации в компании может повлечь налоговые потери по отдельному налогу  или их совокупности, сокращение объема оборотных средств, ухудшение финансового положения организации, и, как следствие, сокращение реальных возможностей для дальнейшего развития организации.



**Рис.5 Классификационные признаки и разновидности налоговых рисков**

При налоговом планировании важно определить **пределы налоговой оптимизации,** чтобы не пересечь черту законности, т.е. законными способами достичь желаемых результатов. **Пределы налоговой оптимизации в основном определяются  с помощью понятия «налоговая выгода».**

Определение налоговой выгоды дано в пункте 1 Постановления ВАС РФ № 53. Постановление № 53 устанавливает основные разновидности налоговой выгоды:

* уменьшение налоговой базы;
* получение налогового вычета;
* получение налоговой льготы;
* применение более низкой налоговой ставки;
* получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

По мнению ВАС РФ, **налоговая выгода может быть обоснованной или необоснованной.**

**Условия правомерности применения налоговой выгоды:**

* Экономическая оправданность действий налогоплательщика;
* Достоверность сведений содержащихся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности.

Существуют разные **формы управления налоговыми рисками**, которые характеризуются по времени, содержанию, результатам и достигаемому эффекту (табл.6).

Максимальный эффект достигается при использовании **активной формы управления.** В этом случае организация принимает все возможные меры и средства воздействия по минимизации налоговых рисков, **не допуская их возникновения.**

**При адаптивном управлении рисками**, меры принимаются **в период возникновения риска** путем адаптации налоговых решений к сложившейся обстановке. В результате этих действий предотвращается часть неблагоприятных последствий, и уровень эффекта можно отметить как средний.

**При консервативном управлении**, меры проводятся с момента наступления рискового события путем нейтрализации влияния риска на **другие события**, в результате чего достигается локализация ущерба. Эффект от проведения таких мер минимален.

Таблица 5



**Таблица 6**

**Формы управления налоговыми рисками**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Характеристики управляющего воздействия по** | | | |
| **времени** | **содержанию** | **результатам** | **эффекту** |
| **активная** | предшествует возникновению риска | использование всей информации и средств воздействия | минимизация налоговых рисков | максимальный |
| **адаптивная** | в период возникновения риска | адаптация налоговых решений к сложившейся обстановке | предотвращение части неблагоприятных последствий | средний |
| **консервативная** | с момента наступления рискового события | нейтрализация влияния риска и ущерба на другие события | локализация распространения ущерба | минимальный |

**Алгоритм действий** в процессе управления налоговыми рисками при использовании активной формы может иметь следующий вид (рис.6).

Меры, способствующие снижению налогового риска:

**1. Мероприятия по снижению налогового риска непосредственно на предприятии:**

* организация работы по учету налогового риска при принятии управленческих решений;
* повышение квалификации специалистов, принимающих решения, связанные с осуществлением налогообложения, и ведущих налоговый учет;
* регулярное отслеживание изменений налогового и бухгалтерского законодательства, выполнения налоговых обязательств;
* учет налогового риска при инвестировании;
* создание резерва под обеспечение возможных штрафных санкций и пени в качестве меры самострахования;
* применение способа переплаты в бюджет по налогам;
* мониторинг налоговых ошибок (периодическое выявление и исправление ошибок);
* разработка мероприятий по снижению налогового риска при формировании учетной политики организации. В учетной политике для целей налогообложения или в приложениях к ней должны быть определены процедуры по оценке налогового риска, способы контроля его величины и меры по снижению; обоснованы варианты:

- раскрытия информации о состоянии налоговых расчетов в финансовой отчетности;

-выбора способов налогового учета, по операциям по которым законодательно-нормативными документами предусмотрена вариативность;

-выбора способов налогового учета, по операциям, описание которых отсутствует в нормативных документах;

-выбора способов налогового учета, по операциям, вариативность которых обусловлена противоречиями, существующими в действующем налоговом законодательстве.

После окончания формирования учетной политики налоговый риск заключается в том, что в ходе осуществления хозяйственной деятельности могут измениться условия, исходя из которых, делался выбор, например, изменится ставка налога, льготы и т.д. В этом случае имеет место налоговый риск, связанный с возможным изменением суммы налоговых платежей.

**2. Систематическая работа с налоговыми органами:**

* обращение в сложных (неоднозначных) ситуациях в налоговые органы за письменными разъяснениями;
* снижение вероятности конфликтов с налоговой инспекцией;
* проведение сверок состояния расчетов с бюджетом по налогам.

**3. Работа с контрагентами:**

экспертиза договоров, заключаемых с партнерами, рка их на добросовестность.

Как показывает практика крупнейших зарубежных компаний, развитие принципов управления налоговыми рисками требует включения в области ответственности налоговой функции компаний все большего количества дополнительных задач, в частности:

- обязательное документирование результатов внутреннего контроля по налоговым вопросам;

- представление регулярных отчетов по налоговым рискам руководству, финансовому директору, совету директоров и аудиторскому комитету;

- налоговое бюджетирование;

- оптимизация денежных потоков по налогам.

****

**Рис.6. Механизм управления налоговыми рисками**

# Аудит налога на прибыль организаций.

**7.1. Нормативные документы и источники информации, используемые при аудите расчетов с бюджетом по налогу на прибыль**

Прибыль является основным обобщающим качественным показателем деятельности организаций и характеризует конечный финансовый результат, эффективность производства. В связи с этим огромное значение имеет четкая организация контроля за формированием прибыли, соответствием расчетов с бюджетом действующему законодательству. Аудит расчетов по налогу на прибыль – является одним из ключевых в аудите финансово-хозяйственной деятельности организации, ведь искажение налогооблагаемой прибыли и суммы налога, ведет к неправильному определению финансовых результатов и расчетов с бюджетом.

При планировании и проведении аудиторской проверки аудитору необходимо использовать следующие **законодательные и иные нормативные акты:**

- Налоговый Кодекс Российской Федерации, глава 25 « Налог на прибыль организаций»;

- Федеральный Закон РФ от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

- Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете";

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль». ПБУ 18/02. Приказ Министерства Финансов РФ от 19.11.2002 г. № 114н.

- 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, протокол № 25 от 22 апреля 2004 г.

**Основными задачами аудита в области налога на прибыль является получение доказательств по вопросам:**

- правильности формирования налоговой базы;

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

- отражения сумм отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в бухгалтерской отчетности согласно действующим принципам бухгалтерского учета;

- классификации и раскрытию в финансовой отчетности с должной степенью детализации информации об изменениях постоянных и временных налоговых разницах; условном расходе (доходе) по налогу на прибыль; постоянных и отложенных налоговых обязательствах;

- полноты и своевременности уплаты экономическим субъектом в бюджет налога на прибыль.

Основой любой аудиторской проверки является документально подтвержденные факты хозяйственной деятельности, которые выражаются в первичных документах, учетных регистрах, налоговой отчетности и т.п. Поэтому в  **качестве источников информации для проверки расчетов по налогам и используют следующие документы:**

- первичные документы и регистры бухгалтерского учета;

- бухгалтерские справки, расчеты и иные сведения;

- договоры с контрагентами;

- протоколы решений собраний учредителей, акционеров;

- учетная политика организации в целях налогообложения и бухгалтерского учета;

- бухгалтерская отчетность;

-регистры налогового учета, налоговые расчеты, декларации по налогу на прибыль.

В таблице 7 наглядно представлено, к какому источнику информации аудиторам необходимо обратиться за получением формы отчетности, в которой находится показатель, необходимый для проверки.

**Таблица 7**

**Источники информации, используемые при аудите налога на прибыль**

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

**7.2. Методика аудиторской проверки расчетов с бюджетом по налогу на прибыль.**

Для качественного проведения аудита налога на прибыль необходима четкая постановка цели и задач аудита. **Целью аудита операций, связанных с налогом на прибыль,** является установление соответствия порядка исчисления и уплаты налога на прибыль требованиям налогового законодательства. Налог на прибыль относится к федеральным налогам.

**Основными задачами аудита** являются:

- оценка состояния бухгалтерского учета расчетов по налогу на прибыль;

- правильность определения объекта налогообложения по налогу на прибыль;

- правомерность освобождения от налогообложения отдельных доходов и признания расходов;

-проверка формирования налоговой базы по налогу на прибыль;

- контроль за отражением налогооблагаемых показателей в аналитических регистрах налогового учета;

- проверка отражения налоговых обязательств перед бюджетом в налоговой отчетности;

-проверка полноты и своевременности уплаты налога в бюджет.

**Методику проведения аудита налога на прибыль** аудиторские организации разрабатывают, исходя из поставленных задач, и закрепляют в своих рабочих документах.

Процесс аудита налога на прибыль организаций условно можно разделить на три последовательных этапа: начальный, основной и заключительный. Решение поставленных задач предполагает выполнение определенных аудиторских процедур на каждом этапе проверки (проверка документов, учетных записей, запросы и подтверждение, подсчет и аналитические процедуры).

**На начальном этапе** аудитор разрабатывает стратегию и тактику аудита, определяет объем предстоящей работы.анализирует системы бухгалтерского и налогового учета; изучает организацию документооборота; оценивает аудиторский риск и определяется уровень существенности; выявляет основные факторы, оказывающие влияние на формирование налогооблагаемой прибыли..

С помощью данных процедур аудитор устанавливает объект налогообложения по налогу на прибыль, дает оценку соответствия применяемого организацией порядка расчета налога на прибыль, действующему законодательству.

При проверке расчетов по налогу на прибыль аудитором внимательно изучаются сальдо и операции по следующим бухгалтерским счетам:

- 68 "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль",

- 09 "Отложенные налоговые активы",

- 77 "Отложенные налоговые обязательства";

- 99 « Прибыль и убытки».

На основании анализа остатков по указанным счетам определяется уровень их существенности для аудита. При определении уровня существенности должен учитываться не только количественный, но и качественный аспект искажений.

**К качественному аспекту** искажений относятся:

- несоблюдение учетной политики для целей налогообложения;

- недостаточное или неадекватное описание учетной политики и раскрытие информации о налоге на прибыль в финансовой отчетности.

При определении **количественного аспекта искажений** аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на формирование налоговой базы по налогу на прибыль и на бухгалтерскую отчетность.

Порядок оценки уровня существенности должен быть оформлен аудитором документально и отражен в рабочих документах.

Аудитор анализирует **нестандартные операции**, имевшие место в течение аудируемого периода, например, изменение способа расчета налога на прибыль, появление в организации новых видов деятельности, новых хозяйственных операций.

**Основной этап аудита**. Название говорит о том, что это важнейший период аудиторской проверки. На данном этапе аудитор занимается углубленным изучением и контролем тех участков налогового учета, в которых были обнаружены проблемы, несоответствия и неточности. С учетом значения уровня существенности на этом этапе решаются следующие задачи:

- проверка деклараций по налогу на прибыль с точки зрения правильности формирования показателей, правильности заполнения отдельных ее разделов, своевременности представления в налоговые органы и др.;

- анализ правильности определения налогооблагаемой базы;

- составление прогноза налоговых последствий для предприятия, если выявлено некорректное использование нормативов налогового законодательства.

**Налоговая база по налогу на прибыль**  определяется нарастающим итогом с начала налогового (отчетного) периода. По прибыли, облагаемой по разным ставкам, налоговая база определяется отдельно.

В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются в соответствии со [ст. 271](http://wiki.klerk.ru/index.php/%D0%9D%D0%9F%D0%90:%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D0%B9_%D0%BA%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D1%81_%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B9%D1%81%D0%BA%D0%BE%D0%B9_%D0%A4%D0%B5%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B0%D1%86%D0%B8%D0%B8:%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F_271) НК РФ **(метод начисления**) или [ст. 273](http://wiki.klerk.ru/index.php/%D0%9D%D0%9F%D0%90:%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D0%B9_%D0%BA%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D1%81_%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B9%D1%81%D0%BA%D0%BE%D0%B9_%D0%A4%D0%B5%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B0%D1%86%D0%B8%D0%B8:%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F_284) НК РФ (**кассовый метод**). **Кассовый метод** могут применять организации (кроме банков), у которых **в среднем за предыдущие четыре квартала выручка (без учета НДС) не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал**. Все остальные организации должны применять метод начисления в признании доходов и расходов.

Результативность аудиторской проверки во многом зависит от того, правильно ли составлена аудиторская выборка, а также насколько обоснованны вопросы, намеченные для проверки. Вопросы, исследуемые в процессе аудиторской проверки, должны быть взаимосвязаны, с тем, чтобы в результате проверки мог быть получен достоверный и полный материал о состоянии расчетов с бюджетом по налогу на прибыль.

**На заключительном этапе** аудитор оформляет результаты аудита, составляет пакет документов и передает результаты работы руководству аудируемой организации. Как правило, результаты проведения аудита по налогу на прибыль находят свое отражение в отдельном документе - **Отчет аудитора руководству или собственникам проверяемой компании**.

Отчет аудитора должен содержать сведения, о выявленных в процессе проверки:

- нарушениях учетной политики для целей налогообложения;

- недостатках в системе налогового учета и внутреннего контроля, которые привели или могут привести к нарушениям при расчете налога на прибыль и выполнению обязательств перед бюджетом;

- нарушениях при формировании базы по налогу на прибыль;

- искажениях в представлении и раскрытии информации по налогу на прибыль и обязательствах перед бюджетом в финансовой отчетности.

В отчете обязательно должны быть даны ссылки на законодательные и нормативные акты, нарушения которых выявлены в ходе проверки, даны рекомендации по устранению данных нарушений.

Выявленные аудитором искажения подлежат исправлению. При этом решение о внесении исправлений и следование рекомендациям аудитора принимается руководителем проверяемой организации.

* 1. **Типичные ошибки, выявляемые при аудите расчетов с бюджетом по налогу на прибыль, их виды.**

**Типичными нарушениями, выявляемыми при аудите налога на прибыль, могут быть:**

- несоответствие отдельных положений учетной политики требованиям Налогового кодекса, неправильное использование принципов налогового учета, законодательных актов при расчете налога на прибыль;

- использование форм и методов учета, не предусмотренных учетной политикой организации;

- неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета операций, влияющих на расчет налога на прибыль;

- отражение в учете расходов, не имеющих документального подтверждения;

- неполное или несвоевременное отражение в налоговом учете полученных доходов;

- неправильное определение налогооблагаемой базы;

- неполное заполнение всех обязательных разделов декларации;

- нарушение сроков предоставления декларации в налоговые органы;

- несвоевременная уплата налога на прибыль и др.

Выявленные в ходе аудита ошибки могут быть не преднамеренными и преднамеренными.

**Непреднамеренные ошибки** - это:

- ошибки в результате непреднамеренных и недобросовестных действий;

- ошибки, совершенные по некомпетентности, халатности и невнимательности, а также вызванные несовершенством системы налогового учета и действующего налогового законодательства (вероятность их возникновения значительно возрастает в условиях постоянного изменения налогового законодательства);

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

-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, описки, пропуски при расчете базы по налогу на прибыль;

-ошибки автоматизированной системы учета, возникающие как при вводе информации в компьютерную программу, так и непосредственно при использовании, обработке, хранении и передаче данных (повторный ввод, потеря данных, неточное округление);

-неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций;

-неправильное признание, классификация, представление и раскрытие информации в финансовой отчетности.

**Преднамеренные нарушения** – это ошибки, возникающие по вине одного или нескольких лиц из числа руководителей, представителей собственника, сотрудников аудируемого лица, **с целью извлечения незаконных выгод в том числе:**

**-умышленное** **занижение налогооблагаемой прибыли;**

**- сокрытие полученных доходов;**

**- необоснованное завышение расходов;**

**- использование притворных сделок и т п.**

**По значимости** ошибки в расчетах налога на прибыль подразделяются на существенные и не существенные.

**Существенные** **ошибки** – это ошибки в налоговой отчетности, приводящие **к значительным штрафным санкциям или пеням по налогу на прибыль, ошибки, вызывающие искажения в бухгалтерской отчетности в целом, которые могут повлиять на экономические решения пользователей этой отчетности.**

**Несущественные ошибки**  - это ошибки в налоговой и финансовой отчетности, **не влекущие за собой существенных последствий, как для деятельности аудируемого лица, так и для третьих лиц, пользователей отчетности**.

**8. Аудит налога на добавленную стоимость (НДС)**

**8. 1. Нормативные документы и источники информации, используемые при аудите расчётов с бюджетом по НДС.**  
 **Налог на добавленную стоимость (НДС)** — федеральный косвенный налог, представляющий форму изъятия в бюджет государства части добавленной стоимости, которая создается на всех стадиях процесса производства товаров, работ и услуг и вносится в бюджет по мере их реализации.  
 В России НДС действует с 1992 года. В настоящее время порядок исчисления налога и его уплаты регулируется главой 21 Налогового кодекса РФ « Налог на добавленную стоимость».  
 Максимальная ставка НДС в Российской Федерации после его введения составляла 28 %, затем была понижена до 20 %, а с 1 января 2004 года и по настоящее время составляет **18 %.**Для некоторых продовольственных товаров и товаров для детей действует пониженная ставка **10 %**; для экспортируемых товаров — ставка **0 %.**

В Налоговом кодексе установлен также ряд товаров, работ и услуг, операции по реализации которых **не подлежат налогообложению (например, лицензированные образовательные, медицинские услуги** и др.).

НДС взимается **с реализации всех товаров, работ, услуг. В налогооблагаемую базу включаются также полученные от покупателей авансы и суммы предоплаты под поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг. Начисление налога производится независимо от формы расчетов и характера осуществления реализации**. В частности, не имеет значения форма расчетов: производятся ли они посредством денежных средств, путем прямого товарообмена (бартера), с частичной оплатой. Начисление налога производится также в случаях **безвозмездной передачи имущества или работ, услуг.**

Приступая к проверке расчетов с бюджетом по НДС, аудиторы должны руководствоваться нормативными документами, с учетом всех внесенных в них изменений и дополнений.

**Нормативные документы:**

* Налоговый кодекс Российской Федерации;
* Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ;
* Постановление Правительства РФ "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость";

Для подтверждения достоверности налоговых деклараций по НДС аудиторы используют разнообразные **источники получения доказательств:**

* 1. учетная политика организации в целях бухгалтерского и налогового учета;
  2. регистры налогового учета (книга продаж, книга покупок);
  3. регистры бухгалтерского учета по счетам: 68 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.;
  4. бухгалтерские справки, расчеты, ведомости и др.);
  5. бухгалтерская и налоговая отчетность;
  6. информация, полученная от третьих лиц (контрагентов, налоговых органов и др.);
  7. первичные документы по движению товарно-материальных ценностей и другого имущества, денежных средств (платежные поручения, акты приемки-передачи, счета-фактуры, накладные и т.д.)

# Содержание плана и программы аудита НДС

**Целью проведения аудита расчетов с бюджетом по НДС** является проверка достоверности, то есть точности расчета налога на добавленную стоимость и своевременности его уплаты в бюджет. Налог на добавленную стоимость, как правило, оказывает наибольшее влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации и вызывает много трудностей, как при расчете, так и при проведении проверки.

Аудитор в процессе проверки достоверности налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость должен, прежде всего, удостовериться в правильности исчисления организацией оборота по реализации товаров (работ, услуг).

**К задачам проверки расчетов по НДС** относятся:

* полнота определения объектов налогообложения, обоснованность и своевременность определения налоговой базы по НДС;
* своевременность и правильность исчисления НДС;
* правильность применения налоговых вычетов по НДС;
* установление обоснованности освобождения от НДС;
* соответствие порядка ведения и оформления счетов-фактур, книг продаж и покупок установленным нормам;
* правильность отражения расчетов по налогу на добавленную стоимость в бухгалтерском учете;
* правильность заполнения и своевременность представления налоговых деклараций, своевременность уплаты НДС.

Правильное исчисление налога имеет большое значение для налогоплательщика, так как ошибка в определении сумм, причитающихся бюджету, влечет за собой финансовые санкции в виде штрафов и пени. Для оценки **уровня риска по НДС** рекомендуется разработать **тест-вопросник, пример которого приведен в таблице 8.**

**Таблица 8**

**Вопросник для определения уровня риска при аудите НДС**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Вопрос** | **Дда** | **Ннет** | **Примечание** |
| 1. Имеется ли в организации утвержденная приказом учетная политика в области налогообложения | + | - |  |
| 2. Автоматизирован ли бухгалтерский учет на участках операций, облагаемых НДС | + | - |  |
| 3. Имеется ли приказ о назначении ответственного за расчеты по НДС | + | - |  |
| 4. Автоматизирован ли составление налоговой декларации по НДС | + | - |  |
| 5. Правильно ли исчисляется налоговая база по НДС | + | - |  |
| 6. Правильно ли применяются налоговые ставки по НДС | + | - |  |
| 7. Соблюдаются ли сроки уплаты НДС | + | - |  |
| 8. Применяются ли налоговые льготы по НДС | + | - |  |
| 9 . имеются ли основания для применения льгот | + | - |  |
| 10. Имеются ли операции необлагаемые НДС | + | - |  |

**В план и в программу аудита НДС** включается проверка следующих вопросов:  
- правильность и полнота формирования налоговой базы и сумм налогоых вычетов;   
- своевременность формирования налоговой базы (момент определения налоговой базы по различным видам операций) и сумм налоговых вычетов (момент принятия НДС к вычету);   
- соблюдение основных соотношений ключевых показателей при определении налоговой базы (например, соответствие оборотов по начислению НДС в бухгалтерском учете и книге продаж; остатков по счетам 19 и 60 (76) и др.);  
- обороты по кредиту счета 68 "НДС к уплате" в сопоставлении с данными, указанными в налоговой декларации;  
- сверка сумм полученных авансов с суммами НДС, начисленными с полученных авансов (при правильном соотношении расчетная ставка должна быть равна **15,25%,** т.е. 18/118);   
- подтверждаемость налоговых вычетов надлежаще оформленными счетами-фактурами или иными документами;  
- обоснованность внесения исправлений в налоговую отчетность и налоговые регистры предыдущих налоговых периодов.

Форма и краткое содержание общего плана аудита НДС приведено в таблице 9.

**Таблица 9**

**Общий план аудита НДС**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Планируемые виды работ** | **Период проведения** | **Исполнитель** |
| 1. Проверка сопоставимости данных бухгалтерского учета, налоговых деклараций по НДС, книги продаж и книги покупок |  |  |
| 2. Проверка правильности ведения книги продаж и книги покупок, своевременности выставления и правильности оформления счетов-фактур |  |  |
| 3. Выделение операций, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст.149 НК РФ с целью подтверждения правомерности не включения их в налогооблагаемую базу |  |  |
| 4. Проверка операций, по которым налоговая ставка составляет 0% и 10% |  |  |
| 5. Проверка порядка формирования налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) |  |  |
| 6. Проверка своевременности представления налоговых деклараций и уплаты НДС в бюджет |  |  |

**Программа аудита** является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита (табл.10).

**Таблица 10**

**Примерная программа аудита НДС**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Наименование аудиторских процедур** | **Период проведе-ния** | **Исполнители** | **Источники информации** |
| 1. Проверка сопоставимости данных бухгалтерского учета, налоговой отчетности, книги продаж и книги покупок |  |  | Налоговые декларации, бухгалтерские регистры по счетам 68, 19, 62/авансы полученные, 62/расчеты с покупателями и заказчиками, книга продаж, книга покупок |
| 2. Проверка своевременности выставления и правильности оформления счетов-фактур |  |  | Счета-фактуры, книга продаж,книга покупок |
| 3. Выделение операций, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст.149 НК РФ с целью подтверждения правомерности не включения их в налогооблагаемую базу. |  |  | Налоговая декларация, регистры аналитического учета по счетам: "90", "62/авансы полученные", "62/расчеты с покупателями и заказчиками" и пр. |
| 4. Проверка операций, по которым налоговая ставка составляет 0% и 10% |  |  | Налоговая декларация, регистры аналитического учета по счетам: "90", "62/авансы полученные", "62/расчеты с покупателями и заказчиками" и пр. |
| 5. Проверка порядка формирования налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг):  5.1. Товарообменные (бартерные) операции; реализация на безвозмездной основе; передача права собственности на предметы залога; передача товаров при оплате труда в натуральной форме  5.2. Реализация с учетом субсидий и льгот, предоставляемых в соответствии с федеральным законодательством  5.3. Реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом НДС |  |  | Регистры синтетического и аналитического учета по счетам: "90", "91", "62/расчеты с покупателями и заказчиками", "68/ндс", договоры с покупателями, отчеты посредников по совершенным сделкам, акты выполненных работ, декларации по НДС |
| 6. Проверка момента определения налоговой базы (с учетом отдельных особенностей) |  |  | Регистры синтетического и аналитического учета по счету "62/расчеты с покупателями и заказчиками", акты взаимозачета, акты приема-передачи векселей, книга учета ценных бумаг, акты инвентаризации дебиторской задолженности, акты списания дебиторской задолженности |

**8.3. Методика аудита НДС**

В рамках первого, **ознакомительного, этапа аудита** аудитору необходимо проверить **статус налогоплательщика**. Для того аудитору следует проанализировать, виды деятельности компании, основные показатели его работы, объем выручки от реализации товаров (работ, услуг). При проверке статуса налогоплательщика программой аудита должны быть предусмотрены такие аудиторские процедуры, как сравнение данных об объеме выручки по месяцам отчетного периода, сопоставление фактических данных с требованиями НК РФ, выявление по данным аналитического бухгалтерского учета нетипичных операций, связанных с повышенным риском искажения данных о начисленном и уплаченном НДС.

Следует иметь в виду, что налогоплательщики, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, не являются плательщиками НДС.

Кроме того, в соответствии с Налоговым кодексом, организации и индивидуальные предприниматели имеют право на **освобождение от обязанностей плательщика НДС**, если сумма выручки за три месяца, предшествующих освобождению, не превысила определённой величины

**На втором, основном, этапе аудита**  проводится углубленная проверка НДС: оценивается правильность определения налоговой базы по НДС, анализируется содержание налоговой отчетности и расчет налоговых последствий для аудируемого лица в случаях некорректного применения норм налогового законодательства.

Рассмотрим одну из методик проверки расчетов по НДС, размещенную на официальном сайте Минфина России. Этот документ называется **«Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по налогу на добавленную стоимость».** Направления аудита НДС, согласно указанным Методическим рекомендациям, представлены в таблице 11.

**Таблица 11**

**Основные направления аудита НДС**

|  |  |
| --- | --- |
| **Перечень вопросов, подлежащих проверке** | **Источники информации** |
| Проверка сопоставимости данных бухгалтерского учета, налоговых деклараций по НДС, Книги покупок и Книги продаж | Налоговая [декларация](http://www.referent.ru/1/157886?l806) по НДС, бухгалтерские регистры по счетам 68, субсчет «НДС», 62, субсчет «Авансы полученные», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,   Книга продаж, Книга покупок |
| Проверка ведения книги продаж и Книги покупок, своевременности выставления и правильности оформления счетов-фактур выставленных и полученных | Счета-фактуры выставленные и полученные, Книга продаж и Книга покупок |
| Выделение операций, не подлежащих налогообложению в соответствии со [ст. 149](http://www.referent.ru/1/170700?l3466) НК РФ, с целью подтверждения правомерности не включения их в налогооблагаемую базу. Проверка отражения указанных операций в соответствующем приложении к налоговой декларации | Налоговые [и](http://www.referent.ru/1/157886?l806) по НДС, регистры аналитического учета по счетам 90-1, 62, субсчет «Авансы полученные», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. |
| Проверка порядка формирования налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) в т. ч.:  - товарообменные (бартерные) операции:  -реализация на безвозмездной основе;  - реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом НДС;   реализация услуг на основе договоров комиссии, поручения и агентских договоров | Регистры синтетического и аналитического учета по счетам 90-1, 91-1, 62, 68 субсчет «НДС», Договоры с покупателями, Отчеты посредников по совершенным сделкам, акты выполненных работ, Налоговые декларации по НДС |
| Проверка порядка формирования налоговой базы по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственного потребления | Регистры синтетического и аналитического учета по счетам 91, 68, субсчет «НДС» ; Заказ-наряды, Внутренние сметы, Акты выполненных работ, Расходные накладные |
| Проверка порядка формирования налоговой базы по выполненным строительно-монтажным работам для собственного потребления | Регистры синтетического и аналитического учета по счетам 08, 68, субсчет «НДС»  Счета-фактуры; Акты ввода в эксплуатацию; Налоговая [декларация](http://www.referent.ru/1/157886?l806) по НДС |
| Проверка определения налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг) Авансы и иные платежи, связанные с предстоящей поставкой товаров (выполнением работ, оказанием услуг) Штрафы, пени, неустойки за нарушение договорных обязательств: | Регистры синтетического и аналитического учета по счетам 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным», 50, 51, 52, 91, 76, 60 и др.; Налоговые [деклараци](http://www.referent.ru/1/157886?l806)и по НДС |
| Проверка операций, связанных с реализацией товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта и прочих операций, реализация по которым облагается по ставке **0%**: проверка подтверждения обоснованности применения ставки 0% и расчета суммы НДС по операциям, применение налоговой **ставки 0%** по которым подтверждено проверка определения налоговой базы по операциям, применение налоговой ставки 0% по которым не подтверждено | Налоговые декларации по НДС,  договоры с покупателями. Регистры синтетического и аналитического учета по счетам 52, 51, 50, 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным, 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками,90.  Документы, подтверждающие право на применение налоговой **ставки 0%** |
| Проверка правомерности применения налоговой **ставки 10%** | Налоговые [декларации](http://www.referent.ru/1/157886?l806) по НДС,   Счета-фактуры |
| Проверка операций по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых **не признается территория Российской Федерации** | Договоры, Акты выполненных работ; Документы, подтверждающие место реализации работ (услуг).  Налоговые [декларации](http://www.referent.ru/1/157886?l806) по НДС |

В процессе аудита НДС особое внимание уделяется тем областям и операциям**, которые находятся в зоне повышенного налогового риска, где нарушения налогового законодательства встречаются наиболее часто.** К их числу относятся: **правомерность применения льгот** **по НДС; ведение раздельного учета НДС; налогообложение сумм полученных авансов; посреднические операции; передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд; учет штрафов и неустоек по хозяйственным договорам.**

**Правомерность применения льгот** **по НДС**.

При проведении аудиторской проверки **возможности применения налоговых льгот** необходимо выяснить, имеет ли организация основания воспользоваться льготами на **освобождение от НДС,** поименованными в ст.149 НК РФ, и тем самым уменьшить налоговые платежи в бюджет (**например, наличие операций по реализации жилья, земли и др.)**.

Следует также проверить факт наличия или отсутствия у организации **лицензии на льготируемые виды деятельности** ( например, при оказании образовательных, медицинских услуг и др.). На основании п.6 ст.149 НК РФ операции, перечисленные в этой статье, не подлежат налогообложению только при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих данные операции, соответствующих лицензий. Таким образом, без лицензии на льготируемые виды деятельности организация не имеет права пользоваться установленными льготами.

**Раздельный учет НДС.**

Если в ходе аудиторской проверки выяснится, что определенные операции могут не облагаться НДС (в соответствии с нормами ст.149 НК РФ), то этот факт следует зафиксировать в письменном отчете аудитора.  
В том случае, если организация пользуется льготами, аудитору целесообразно проверить, ведет ли она **раздельный** **учет облагаемых и не облагаемых НДС операций** (согласно п.4 ст.149 НК РФ).

В соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ, если организация осуществляет операции как облагаемые, так и не облагаемые НДС, она обязана вести раздельный учет «входного» НДС по приобретенным ресурсам, использованным в облагаемых и не облагаемых НДС операциях.  
 **Суммы «входного» НДС, которые приходятся на операции, облагаемые НДС, подлежат возмещению из бюджета. Суммы налога, которые относятся к операциям, не облагаемым НДС, включаются в стоимость приобретенных ресурсов.** При отсутствии у налогоплательщика учета сумм налога по приобретенным товарам, работам, услугам, в том числе основным средствам и нематериальным активам, налог вычету не подлежит.  
 Таким образом, если в бухгалтерском учете не организован раздельный учет операций или заявлены вычеты по налогу, фактически подлежащему включению в состав расходов (на основании ст. 170 НК РФ), то это вызовет претензии налоговых органов при проверке и с большой долей вероятности повлечет за собой штрафные санкции для налогоплательщика.

**Налогообложение сумм полученных авансов.**

Довольно часто встречается такая ошибка, как **не включение в налоговую базу по НДС авансовых платежей, полученных и зачтенных в одном и том же налоговом периоде.** Тем самым налогоплательщики нарушают требования п.8 ст.169 Налогового кодекса РФ.  
В соответствии со ст. 154 НК РФ полученные авансы следует включать в налоговую базу по мере их получения, даже если отгрузка товаров (работ, услуг) будет осуществлена в том же налоговом периоде.  
Если этого не сделать, а включить в налоговую базу только авансы, не закрытые отгрузками на конец налогового периода, то в результате возможно занижение налоговой базы по НДС.

При получении налогоплательщиком предоплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога. В налоговую базу **не включается оплата, частичная оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров   (выполнения работ, оказания услуг):**

1. длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев.

2. которые облагаются по налоговой ставке 0 процентов в соответствии с п.1 ст. 164 НК РФ (ст.154 НК РФ).

Сверка сумм полученных авансов с суммами НДС, начисленными с полученных авансов, при правильном соотношении должна соответствовать расчетной ставке **15,25%,** (т.е. 18/118).

Аудитор также должен сравнить показатели строки "Сумма авансовых платежей для поставок товаров или выполнения работ (услуг)" Налоговой декларации по НДС с данными строки "Средства, полученные от покупателей, заказчиков" в части поступивших авансов в счет предстоящих платежей Отчета о движении денежных средств. Сумма, указанная в Налоговой декларации по НДС, должна быть не меньше суммы, указанной в Отчете. В противном случае есть основания предполагать неполное включение или не включение в облагаемый оборот авансов и предоплаты, то есть занижение налоговой базы по НДС в налоговом периоде.

**Посреднические операции.**

Аудитору следует также обратить внимание **на посреднические операции**. При осуществлении таких операций на основе договоров поручения, комиссии или агентских договоров организации-посредники нередко допускают ошибку, включая в налоговую базу по НДС **все суммы**, полученные от доверителя, комитента, принципала или покупателей. Аудитору нужно учитывать, что налоговая база по НДС у посредников формируется **только в сумме посреднического вознаграждения. Все прочие суммы в налоговую базу не включаются и НДС не облагаются** (ст.156 НК РФ).

Иногда организации, выступающие в роли посредников, и реализующие, не облагаемые НДС товары, по посредническим договорам (агентским договорам, договорам комиссии, договорам поручения), не платят НДС со своего вознаграждения, мотивируя это тем, что реализация данных товаров не облагается НДС (в соответствии со ст.149 НК РФ). Однако такая позиция не соответствует нормам законодательства, так как льготы по НДС распространяются только на налогоплательщиков, которые являются собственниками льготируемых товаров, **на посредников эти льготы не распространяются** (п.7 ст.149 НК РФ).

**Передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд.**

Аудитору необходимо **проверить цены**, исходя из которых определялась налоговая база по НДС **при передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд**.

**Объект налогообложения** возникает в случае передачи организацией **своим структурным подразделениям (обслуживающим производствам и хозяйствам, в том числе обособленным подразделениям**) для собственных нужд товаров (работ, услуг), расходы по приобретению или производству которых **не учитываются при налогообложении прибыли**.

При передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, **расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль,** налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных товаров, аналогичных работ, услуг (ст.159 НК РФ). Если такие цены отсутствуют, то налоговая база исчисляется исходя **из рыночных цен**. Понятие рыночной цены дается в ст.40 НК РФ. Ею признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

**Штрафы и неустойки по хозяйственным договорам**.

Достаточно часто организации **нарушают хозяйственные договоры,** и, соответственно, уплачивают сами или получают **штрафы или неустойки**. Возместить из бюджета налог на добавленную стоимость, уплаченный партнеру в составе штрафа или неустойки, организация не может, т.к. вычет не предусмотрен ст. 171 НК РФ.  Кроме того, «входной» НДС возмещается из бюджета только на основании счета-фактуры. При этом получатель штрафов и пеней не обязан выписывать должнику счет-фактуру. Он составляет его в одном экземпляре и регистрирует у себя в книге продаж.   
Впрочем, даже если получатель штрафа выпишет счет-фактуру в нарушение установленных правил ведения счетов-фактур, возместить налог все равно не возможно. Ведь уплаченные штрафные санкции не являются ни товарами, ни работами, ни услугами.  
  
  
  
**Проверка правильности формирования налоговой базы и заполнения налоговых деклараций по НДС.**

В ходе аудита НДС производится **проверка правильности формирования налоговой базы и заполнения налоговых деклараций организации. О**бъектом начисления НДС, согласно ст.146 НК РФ, являются **обороты по реализации на территории Российской Федерации** товаров (работ, услуг). Поэтому аудитору нужно **проверить соответствие данных Налоговой декларации по НДС с данными строки "Выручка» Отчета о финансовых результатах.** При этом нужно учитывать, что декларация по НДС составляется за налоговый период (**квартал**), а Отчет о финансовых результатах - **нарастающим итогом за год**.  Следует также помнить, что начисленный при реализации товаров (продукции, работ, услуг, имущественных прав) НДС **непосредственно в бухгалтерской (финансовой) отчетности не отражается.** Так, по строке «Выручка от продаж» Отчета о финансовых результатах выручка отражается **без учета НДС**, по строке «Прочие доходы» доход от реализации прочего имущества также отражается без НДС.

Важным моментом является также проверка своевременности представления деклараций в налоговые органы и уплаты НДС.

**На заключительном этапе** оформляются результаты аудита НДС, проводится анализ выполнения программы аудита; анализ и классификация выявленных ошибок и нарушений; формулируются выводы аудитора.

**8.4. Типичные ошибки, выявляемые при аудите НДС**

Налог на добавленную стоимость представляет собой один из самых сложных для расчета налогов. Динамично меняющееся налоговое законодательство и противоречия некоторых положений в нормативных актах способствуют многочисленным **ошибкам в расчетах по налогу на добавленную стоимость.**  В результате допущенных ошибок занижается налогооблагаемая база по НДС, появляется риск привлечения организации к ответственности за допущенные налоговые правонарушения.

**Наиболее частые ошибки в расчете НДС**:

- неправильное применение налогового законодательства;   
- применение неверной ставки налога;  
- неправильное определение налогооблагаемой базы;

- представление ошибочной информации для получения льгот по налогообложению;  
- неправильная классификация или расчет доходов, учитываемых при налогообложении в качестве освобожденных от налогообложения, при определении задолженности бюджету по НДС.  
 Достаточно часто **ошибки** в расчете НДС выявляются по операциям, **связанным с договорами дарения, безвозмездной передачи, при выполнении строительно-монтажных работ,** когда бухгалтер либо не начислил НДС, либо, наоборот, начислил налог, когда этого не требовалось делать. Достаточно часто выявляются следующие **ошибки:**  
- не начисляется НДС при передаче товаров (работ, услуг) при сделках на безвозмездной основе;   
- ошибочно начисляется НДС при передаче товаров из одного структурного подразделения организации в другое;  
-  не начисляется НДС по продукции, работам, услугам выполненным для собственных нужд в части затрат, которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций ;  
- не начисляется НДС по строительно-монтажным работам, выполненным  
хозспособом;  
-  ошибочно начисляется по операциям, которые входят в перечень операций не входящих в объект налогообложения НДС (ст.ст.146 и 39 НК РФ),в том числе при:

-передаче имущества организации-правопреемнику при реорганизации;

-передаче объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения органам государственной власти или органам местного самоуправления;

- передаче на безвозмездной основе основных средств органам государственной власти или органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

Ошибки, выявленные при расчете НДС, должны быть исправлены.Основанием для **корректировочных записей по НДС в бухгалтерском учете являются исправленные счета-фактуры, дополнительные листы книги продаж и книги покупок, а также справка бухгалтера**. В бухгалтерских справках приводятся описание допущенной ошибки, необходимые расчеты и проводки, которые следует внести в регистры бухучета. Бухгалтерская справка оформляется так же, как и любой первичный учетный документ. В ней указываются все обязательные реквизиты, перечисленные в Федеральном законе "О бухгалтерском учете". **По** **результатам корректировок составляются уточненные декларации и производится доплата налога в бюджет. После доплаты налога уточненная декларация должна быть представлена в налоговую инспекцию.**

Для помощи аудиторам в проведении проверок расчетов по НДС в аудиторских компаниях разрабатываются **классификаторы возможных нарушений,** где **систематизируются** все возможные нарушения при ведении учёта и налогообложении НДС с указанием соответствующих им контрольных процедур ( табл. 12 ).

**Таблица 12**

**Классификатор возможных  нарушений в учете и налогообложении НДС**

|  |  |
| --- | --- |
| **Виды нарушений** | **Контрольная процедура** |
| 1. Отсутствие раздельного учёта затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) облагаемых и необлагаемых НДС | проверка ведения раздельного учёта затрат на производство и реализацию продукции, облагаемой и необлагаемой НДС |
| 2. Не указание суммы НДС отдельной строкой в расчётных документах суммы НДС | проверка правильности оформления первичных документов; проверка наличия в счетах-фактурах, актах, накладных, платежных документах указания отдельной строкой суммы НДС |
| 3. Не полное отражение налогооблагаемой выручки для целей налогообложения | проверка правильности оформления первичных документов; проверка полноты отражения облагаемого оборота по счёту 62 «Авансы полученные |
| 4. Отсутствие либо не правильное оформление первичных документов по учёту НДС | проверка правильности оформления первичных документов; проверка правильности заполнения всех реквизитов документов; проверка наличия на счетах-фактурах подписи руководителя. |
| 5. Ошибки в корректировке налогооблагаемой базы по НДС | проверка правильности заполнения всех реквизитов документов |
| 6. Неправильное определение налогооблагаемой базы по НДС | проверка полноты отражения облагаемого оборота побухгалтерским счетам |
| 7. Неправильное отражение на счетах бухгалтерского учёта выручки от продаж при выбранном методе формирования налогооблагаемых баз | проверка правильности  ведения аналитического и синтетического учёта; проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учёта выручки от продаж при выбранном методе формирования налогооблагаемых баз |
| 8. Не соответствие данных первичных документов, учётных регистров, деклараций по НДС | проверка соответствия данных в бухгалтерских и налоговых документах, учетных регистрах, налоговой отчётности; проверка правильности выведения остатков по счетам бухгалтерского учёта. |

1. **Аудит налога на имущество.**

# 9.1. Нормативная и информационная база для аудита налога на имущество.

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

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

**Задачами** аудиторской проверки расчетов с бюджетом по налогу на имущество являются:

- проверка правильности определения объекта налогообложения;

- проверка правильности определения состава налоговой базы;

- проверка правильности применяемых ставок налога на имущество;

- проверка правильности порядка исчисления налога на имущество;

- проверка возможности применения льгот по налогу на имущество;

- проверка правильности заполнения декларации по налогу на имущество;

- проверка правильности порядка уплаты в бюджет.

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

1. Федеральный закон от 06.12.2011 N402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

**2**. Федеральный закон от 30.12.2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

**3**.Налоговый кодекс РФ: Глава 30 «Налог на имущество организаций»;

**4.**ПБУ 6/01 «Учет основных средств»;

**5**.ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» и др.

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

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

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

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

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

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

6. Бухгалтерская отчетность

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

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

# 9.2. Методика аудита налога на имущество

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

Для оценки системы внутреннего контроля по отдельным объектам аудита аудиторами разрабатываются специальные **тесты.** Для проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета операций, связанных с расчетами по налогу на имущество, может применяться следующий перечень вопросов, представленный в таблице 13.

**Таблица 13**

**Примерный тест для оценки системы внутреннего контроля по налогу на имущество**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вопросы тестирования | Ответы | | Примечание |
| Да | Нет |
| 1. Определен ли способ учета налога на имущество в учетной политике в целях налогообложения? |  |  |  |
| 2. Разработаны ли налоговые регистры по расчету налога на имущество? |  |  |  |
| 3. Установлено ли лицо, ответственное за ведение учета и отчетности по налогу на имущество? |  |  |  |
| 4. Применяются ли льготы при уплате налога на имущество? |  |  |  |
| 5. Представляются ли в налоговые органы налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговые декларации по налогу на имущество в установленные законодательством сроки? |  |  |  |
| 6. Уплачивались ли ранее организацией штрафные санкции, связанные с уплатой налога на имущество? |  |  |  |

Оценка системы внутреннего контроля очень важна с точки зрения получения информации о правильности формирования налоговой базы, применяемой ставки налога, суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Тестирование необходимо аудитору для того, чтобы понять, насколько он может доверять предоставленным организацией данным, какие усилия были приложены руководством или собственниками компании, для получения достоверной информации, и насколько аудитор может использовать результаты внутреннего контроля в процессе аудита.

Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по налогу на имущество осуществляется в соответствии с разработанной программой проверки.

Примерная программа аудиторской проверки налога на имущество представлена в таблице 14.

**Таблица 14**

**Программа аудиторской проверки налога на имущество**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Перечень аудиторских процедур | Сроки для исполнения | Рабочие документы |
| 1 | Установление лица, ответственного за ведение учета и отчетности по налогу на имущество. |  | Копия приказа о назначении ответственного |
| 2 | Проверка наличия учетной политики в целях налогообложения и информации в ней о порядке расчета налогооблагаемой базы и расчетов по налогу на имущество. |  | Учетная политика в целях налогообложения и приказ об ее утверждении. |
| 3 | Изучение результатов последней проведенной инвентаризации |  | Заключение инвентаризационной комиссии. |
| 4 | Определение объекта налогообложения |  | Первичные документы бух. учета |
| 5 | Определение состава налоговой базы |  | Регистры налогового учета, расчеты, декларация по налогу на имущество. |
| 6 | Определение правильности применения ставок налога на имущество |  | Регистры налогового учета, расчеты, декларация по налогу на имущество. |
| 7 | Проверка правильности исчисления налога на имущество и заполнения декларации |  | Регистры налогового учета, расчеты, декларация по налогу на имущество. |
| 8 | Проверка порядка уплаты налога на имущество |  | Регистры налогового учета, расчеты, декларация по налогу на имущество. Учетная политика в целях налогообложения. Платежные документы. |
| 9 | Обобщение результатов аудиторской проверки. Формулирование выводов и предложений по совершенствованию налогообложения |  | - |

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

**Налоговая база по налогу на имущество** определяется отдельно в отношении:

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

– имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

– каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;

– имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

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

**Налоговым периодом** признается календарный год, а отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

**Сумма налога исчисляется** по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период. Сумма налога, **подлежащая уплате в бюджет** по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога по итогам года и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение этого года. Авансовый платеж по налогу на имущество исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере ¼ произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

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

**Налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговую декларацию по налогу на имущество** организации представляют в следующие налоговые органы:

– по своему местонахождению;

– по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс;

– по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества.

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

В пункте 2 статьи 386 НК РФ сказано, что **налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу на имущество** должны быть представлены не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего **отчетного периода.** Таким образом, последним днем представления налоговых расчетов по авансовым платежам по налогу на имущество будут:

– за I квартал – 30 апреля;

– за полугодие – 30 июля;

– за 9 месяцев – 30 октября.

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

**Учет расчетов с бюджетом** по налогу на имущество ведется на счете 68 "Расчеты с бюджетом" на отдельном субсчете "Расчеты по налогу на имущество". Сумма налога, рассчитанная в установленном порядке, отражается **по кредиту счета 68** "Расчеты с бюджетом" и **дебету счета 91.2** "Прочие расходы"(**или счета 26**). **Сумма налога начисляется ежеквартально**.

Перечисление суммы налога на имущество в бюджет отражается в бухгалтерском учете по **дебету счета 68** "Расчеты с бюджетом" и **кредиту счета 51** "Расчетный счет".

**Уплата налога** должна производиться по квартальным расчетам в **пятидневный** срок со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета за квартал, **а по годовым расчетам - в десятидневный срок** со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета за год. В целях обеспечения полного поступления платежей в бюджет предприятие обязано до наступления срока платежа сдать платежное поручение в банк на перечисление налога в соответствующие бюджеты, которое исполняется банком в первоочередном порядке.

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

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

# 9.3. Типичные ошибки, допускаемые при исчислении налога на имущество организации

Ошибки в расчете налогооблагаемой базы по налогу на имущество и, суммы самого налога, ведут к неправильному определению финансовых результатов и расчетов с бюджетом. Подобные нарушения могут неблагоприятно сказаться на хозяйственной деятельности аудируемого лица в целом. Задача аудиторов состоит в том, чтобы предупредить руководство о выявленных ошибках и предложить свои рекомендации по их устранению.

Все ошибки, связанные с неправильным исчислением налоговой базы по налогу на имущество организаций, условно можно разделить на две группы: ошибки, влекущие за собой завышение налоговой базы, и ошибки, приводящие к ее занижению. Если первые из названных ошибок не имеют негативных налоговых последствий для организации (кроме уплаты налога в бюджет в большем размере), то вторые влекут за собой доначисление налога, пени и применение налоговых санкций.

 Наиболее частая ошибка в расчете налога на имущество связана**с несвоевременным отражением объектов недвижимости в составе основных средств.** Данная ошибка заключается в том, что в составе вложений во внеоборотные активы в бухгалтерском учете организации в течение длительного времени могут числиться объекты, которые не требуют какой-либо доработки или монтажа, но при этом они не переводятся в состав основных средств. Зачастую такие объекты могут даже фактически использоваться в производственной деятельности.

Между тем, действующими правилами бухгалтерского учета установлено, что если объект приведен в состояние, **пригодное для использования, а его стоимость сформирована**, он должен быть отражен в составе основных средств на счете 01 "Основные средства" **независимо от факта ввода его в эксплуатацию.** Основное средство, в этом случае может не использоваться в производственной деятельности, а находиться, например, на консервации. Такие объекты должны быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве основного средства и, соответственно, их стоимость включается в налоговую базу по налогу на имущество организаций. В результате несвоевременного отражения объектов недвижимости в составе основных средств искажается их стоимость и занижается налоговая база по налогу на имущество организаций.

К ошибкам в расчете налога на имущество приводит также **неправильное определение первоначальной стоимости объекта недвижимости**. Данная ошибка заключается в том, что при принятии объекта основного средства к учету и формировании его первоначальной стоимости организация **не учитывает все расходы**, связанные непосредственно с приобретением данного основного средства. Например, расходы по доставке или расходы по монтажу, по уплате процентов за пользование кредитными ресурсами не относятся на первоначальную стоимость объекта, а списываются единовременно. В соответствии с действующими правилами учета **фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:**

* суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
* суммы организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
* суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
* таможенные пошлины и таможенные сборы;
* невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
* вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
* иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Во многих случаях стоимость основных средств искажается в результате **неправильной классификации работ по реконструкции и модернизации основных средств**, когда указанные работы признаются организацией как ремонт основного средства и списываются единовременно на затраты, вместо того чтобы увеличивать стоимость основного средства. **В соответствии с**[**п. 14**](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=111056;fld=134;dst=100052)**ПБУ 6/01 в случаях реконструкции, модернизации недвижимости первоначальная стоимость основного средства должна быть изменена.** Неверное определение характера работ влечет за собой искажение стоимости основных средств, что в свою очередь приводит к искажению налоговой базы по налогу на имущество.

Наиболее **типичными нарушениями, встречающимися при проверке расчетов с бюджетом по налогу на имущество**, являются также :

* отсутствие в учетной политике для целей налогообложения аспектов, раскрывающих специфику учета расчетов с бюджетом по налогу на имущество;
* неверное исчисление налоговой базы и суммы налога, которое является следствием неправильного определения объектов налогообложения, налоговой ставки и льгот;
* не верное отражений операций, по начислению и уплате налога на имущество, на счетах бухгалтерского учета;
* ошибки в заполнении налоговой отчетности (налоговых расчетов на авансовым платежам, декларации по налогу на имущество);
* несвоевременная уплата авансовых платежей и налога на имущество, подлежащего перечислению в бюджет по итогам налогового периода.

# Список используемой литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. – Москва: Проспект, КноРус, 2016. – 848 с.

2. Федеральный закон от 30.12.2008 г. (ред. от 01.12.2014) №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

3. Федеральный закон от 06.12.2011 N402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете».

4. Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по НДС. – М.: 2012.

5. Стандарты аудиторской деятельности. – М.: Эксмо, 2012. – 352 с. – (Законы и кодексы).

6. Положения по бухгалтерскому учету: по состоянию на 2016 год. – М.: Эксмо, 2016.

7. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского.– М.: ЮНИТИ-Дана, 2016.

8. Касьянова Г. И.: Налог на имущество: практика применения с учетом последних изменений законодательства – Издательство АБАК, 2015 г. – 128 с.

9. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – М.: ИНФРА, 2016.

10. Кочинев Ю.Ю. Аудит: теория и практика- Питер: СПб, 2016.

11. Попова Л.В. Налоговый аудит: учебно-методическое пособие – М.:Дело и Сервис,2016

**ТЕСТЫ**

***Каждому студенту предлагается выбрать номера правильных ответов в закрытом тесте. В задании может быть несколько правильных ответов. Номера вопросов с правильными ответами расположите следующим образом, например:***

***1) а; 2) б,в; и т.д.***

**1. Какие контролирующие органы не осуществляют налоговый контроль?**  
а) аудиторские организации;  
б) союзы потребителей;  
в) налоговая инспекция.  
  
**2. Проведение какой проверки не требует специального разрешения?**  
а) камеральной налоговой проверки;  
б) выездной налоговой проверки;  
в) контрольной закупки.

**3.За какой период налоговые инспекторы имеют право проверить организацию в ходе выездной проверки?**   
а) за один отчетный период;  
б) за три календарных года;  
в) за два месяца;  
г) за все время существования организации.  
  
**4. Выберите наиболее точное, на ваш взгляд, определение термина "контроль**":  
а) Контроль - это борьба с воровством и растаскиванием имущества организации;  
б) Контроль - это управленческий процесс, позволяющий достичь желаемых результатов;  
в) Контроль - это проверка в любом ее проявлении;  
г) Контроль - это система административных мер, позволяющая поддерживать в организации дисциплину.  
  
  
  
**5. Что такое налоги?**а) обязательные безвозмездные платежи, установленные законодательством, которые физические и юридические лица отчисляют государству для дальнейшего перечисления их в государственный бюджет;  
б) добровольные денежные отчисления, осуществляемые всеми гражданами РФ, для обеспечения своей пенсии в будущем;  
в) принудительные сборы со всех россиян, осуществляемые для благотворительных целей;  
г) суммы, уплачиваемые гражданами России, в свободном порядке для развития здравоохранения, обороны и образования в стране.  
  
**6. Выберите верное утверждение**:  
а) налоговые органы могут проводить в одной и той же организации любое количество выездных проверок в течение года;  
б) налогоплательщик - это организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым Кодексом возложена обязанность уплачивать налоги;  
в) если налогоплательщик не имеет возможности предоставить помещения для выездной налоговой проверки, то такая проверка может быть отложена на неопределенный срок.

**7. Какие документы организация должна предоставить аудиторам для проведения налогового аудита?**а) налоговые декларации, первичные документы, учетные и налоговые регистры;  
б) бухгалтерская (финансовая) и налоговая отчетность;  
в) справка о перечислении налогов в федеральный бюджет;  
г) выписки с расчетного счета организации.  
  
**8. Какой государственный орган в России осуществляет налоговый контроль?**  
а) Федеральная налоговая служба России;  
б) Центральный Банк России;   
в) Федеральное казначейство.  
  
**9. Закончите предложение. Налоговый контроль распространяется на...**  
а) религиозные организации;  
б) страховые компании;  
в) политические партии;  
г) все организации, зарегистрированные на территории Российской Федерации.  
  
  
  
**10. Какой документ составляется налоговым инспектором по окончании выездной налоговой проверки?**а) акт;  
б) справка;  
в) решение;  
г) протокол.  
  
**11. К каким контрольным органам относится налоговая служба?**а) вневедомственным;  
б) общественным;  
в) государственным.

**12. Участниками налогового контроля являются:**

а) налоговые органы;

б) налоговые органы и органы внутренних дел;

в) налоговые органы и аудиторские организации.

**13. Камеральная налоговая проверка проводится:**

а) по месту нахождения налогоплательщика;

б) по месту нахождения налоговых органов;

в) в любом месте, по решению налоговых органов.

**14. Выездная налоговая проверка проводится:**

а) по месту нахождения налогоплательщика;

б) по месту нахождения налоговых органов;

в) в любом месте, по решению налоговых органов.

**15. Рабочие документы аудитора – это:**

а) аудиторский отчет;

б) аудиторское заключение;

в) записи по время проведения аудиторских процедур;

д) договор на проведение налогового аудита.

**16. На количество и состав рабочих документов аудитора влияет:**

а) квалификация аудитора;

б) квалификация руководства проверяемой организации;

в) условия договора на проведение аудита.

**17. Заключительному этапу проведения налогового аудита не соответствуют такие документы:**

а) план аудита;

б) аудиторский отчет;

в) аудиторское заключение;

.

**18. Методика проведения налогового аудита:**

а)  устанавливается законодательно;

б) разрабатывается Аудиторской палатой России;

в) разрабатывается каждой аудиторской организацией.

**19. Имеют ли право аудиторы при проведении налогового аудита получать необходимую информацию от третьих лиц:**

а) имеют право;

б) имеют право только с согласия проверяемой организации ;

в) не имеют права.

**20. Налоговые органы могут скорректировать планы своих проверок на основании результатов налогового аудита:**  
а) да;  
б) нет;  
в) в зависимости от результатов налогового аудита.

**21. Аналитическими процедурами являются:**  
а) проверка наличия материалов на складе;

б) анализ и оценка существенных финансово-экономических показателей и тенденций их развития;  
в) получение подтверждений от банка о проведенных операциях по расчетному счету.  
  
**22. Основной целью выполнения аналитических процедур является:**   
а) выявление отклонений фактических показателей от среднеотраслевых;  
б) выявление нарушений в формировании учетной политики организации для целей налогообложения;  
в) выявление необычных или неверно отраженных фактов и показателей отчетности клиента, определяющих области потенциального риска.

**23. План проведения налогового аудита составляется для:**

а) согласования порядка проведения аудиторских процедур;

б) определения уровня существенности и аудиторского риска;

в) для достижения эффективности и результативности аудита;

г) все ответы правильные.

**24. Потребность в налоговом аудите вызвана:**

а) сложностью налогового законодательства.

б) зависимостью последствий принимаемых решений от качества налоговой отчетности;

в) необходимостью подтверждения достоверности и правдивости налоговой отчетности налоговым органам.

**25.Общий план аудита и программа налогового аудита:**

а) не могут пересматриваться и уточняться в ходе аудита;

б) должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита;

в) могут пересматриваться и уточняться в ходе аудита, если это предусмотрено договором на проведение аудита.

**26. Сущность налогового аудита заключается в:**

а) проверке правильности ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;

б) проверке правильности расчетов с бюджетов по налогам;

в) консультировании по налоговому законодательству;

в) урегулировании отношений с налоговыми органами.

**27. Должен ли аудитор планировать и документировать свою деятельность в ходе налогового аудита:**

а) должен;

б) не должен;

в) должен, если это предусмотрено договором на проведение аудита.

**28. Компания заплатила налог в установленный срок, но декларацию представила в инспекцию с опозданием. Грозит ли ей штраф в данной ситуации:**

а) штраф будет за несвоевременное представление декларации;

б) для штрафа нет оснований.

**29. В результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и проверки по существу получают …**

а) аудиторское заключение;

б) аудиторские доказательства;

в) программу аудита.

**30. Информация, полученная аудитором при проведении налогового аудита, называется …**

а) общим планом налогового аудита;

б) аудиторскими доказательствами;

в) программой аудита.

**31. Каким образом определяется мера вины аудитора перед клиентом за проведение налогового аудита:**

а) судом;

б) договором об аудиторской проверке;

в) налоговой инспекцией.

**32. Что такое налоговый аудит:**

а) государственный контроль;

б) общественный контроль;

в) специальный аудит**.**

**33. Каким из перечисленных документов определяется срок проведения налогового аудита:**

а) законом об аудиторской деятельности;

б) договором на аудиторскую проверку;

в) установленными сроками сдачи налоговой отчетности.

**34. Инициативный аудит – это:**

а) аудит, проводимый по инициативе государственного органа;

б) аудит, проводимый по инициативе экономического субъекта;

в) аудит, проводимый по инициативе аудитора.

**35. Какова основная цель обязательного аудита?**

а) выявить нарушения при ведении бухгалтерского учета;

б) дать аудиторское заключение;

в) установить достоверность бухгалтерской отчетности и соответствие совершенных клиентом финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ.

**37. Аудитор, осуществив аудиторскую проверку расчетов с бюджетом по налогам, передал клиенту письменный отчет с указанием выявленных нарушений, но без ссылок на нормативные акты. Аудитор сослался на то, что эта работа не была предусмотрена договором на проведение налогового аудита. Оцените действия аудитора:**

а) аудитор не добросовестно составил договор, так как надо было указать соответствующие пункты в договоре с клиентом;

б) закон об аудиторской деятельности не дает права клиенту получать такую информацию от аудитора;

в) аудитор обязан предоставлять клиенту такую информацию**.**

**38. Планирование налогового аудита необходимо:**

а) для определения гонорара аудитора;

б) для определения проблемных областей в налогообложении деятельности клиента и влиянии этих проблем на эффективность бизнеса в целом;

в) для определения количества специалистов, которые будут заняты в аудите;

г) для ознакомления с результатами предыдущего аудита.

**39. Входит ли в обязанность аудитора выдавать клиенту аудиторское заключение по результатам налогового аудита:**

а) да, это предусмотрено Законом об аудиторской деятельности в РФ;

б) в зависимости от текста договора на аудиторскую проверку;

в) нет, это не предусмотрено стандартами аудита.

**40. Налоговый аудит и налоговое консультирование:**

а) это синонимы, т.е. равнозначные понятия;

б) это антонимы, т.е. противоположные понятия;

в) это различные понятия.

**41. Чем или кем определяется период, за который проводится налоговый аудит:**

а) решением налоговой инспекции;

б) договором на проведение аудиторской проверки;

в) аудитором в зависимости от обстоятельств.

**42. Кто разрабатывает план налогового аудита:**

а) руководитель аудиторской компании;

б) руководство экономического субъекта;

в) аудитор, осуществляющий проверку.

**43. Понятия «налоговый аудит» и «налоговый контроль»:**

а) тождественны;

б) различны.

**44. Термин «аудитор» происходит от латинского глагола «аудире», который означает:**

а) проверять;

б) слышать, выслушивать, слушать;

в) помогать.

**45. Цель налогового аудита:**

а) установление общей достоверности финансовой отчетности, законности финансово-хозяйственной операций аудируемой организации;

б) выявление ошибок в налоговом учете аудируемой организации;

в) определение финансовой устойчивости организации;

г) установление возможных фактов мошенничества.

**46. Аудитор имеет право:**

а) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита, исходя из требований стандартов аудиторской деятельности, а также конкретных условий договора с экономическим субъектом;

б) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита, исходя из требований законодательных и нормативных актов Российской Федерации, а также конкретных условий договора с экономическим субъектом;

в) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита, исходя из требований законодательных и нормативных актов Российской Федерации, стандартов аудиторской деятельности, а также конкретных условий договора с экономическим субъектом.

**47. Количество информации, необходимое для получения аудиторских доказательств при проведении налогового аудита**:

а) жестко регламентируется аудиторскими стандартами;

б) зависит от текста договора на аудиторскую проверку;

в) аудитор самостоятельно принимает решение о количестве информации, необходимой для выполнения поставленной цели.

**48. Рабочая документация аудитора должна храниться:**

а) в папках (файлах), заведенных для каждого аудита в архиве аудиторской организации не менее пяти лет;

б) у экономического субъекта вплоть до следующей аудиторской проверки;

в) место и срок хранения определяет аудиторская организация по согласованию с экономическим субъектом в договоре.

**49. Основным критерием оценки качества оказания аудиторских услуг является:**

а) повышение рентабельности деятельности проверяемой организации;

б) снижение налоговой нагрузки у проверяемой организации;

в) соблюдение стандартов аудита.

**50. Обязательный аудит проводится:**

а) в случаях, установленных законодательством;

б) по решению экономического субъекта;

в) по поручению налоговых органов.

**51. Отличие налогового аудита от налогового контроля заключается в:**

а) методах проверки;

б) объектах проверки;

в) организациях, проводящих проверку.

**52. Взаимоотношения аудитора и клиента строятся:**

а) на принципах добровольности и возмездности;

б) исходя из стандартов аудита;

в) в соответствии с законом об аудиторской деятельности .

**53. Аудиторская организация в случае выявления искажений в налоговой и бухгалтерской отчетности клиента несет ответственность:**

а) за доведение объективного и обоснованного мнения о выявленных нарушениях в налоговой отчетности до руководства и собственников клиента ;

б) за правильность и полноту данных, отраженных в налоговой отчётности проверяемой организации;

в) за не устранение или несвоевременное устранение выявленных искажений.

**54. Аудитору предоставлена возможность самостоятельно определять формы и методы аудита:**

а) ни в коем случае, это определяется нормативными актами Российской Федерации;

б) формы и методы аудита определяет руководство аудиторской организации;

в) да, это право аудитора.

**55. Содержание программы проведения налогового аудита определяется:**

а) аудиторскими стандартами;

б) самостоятельно аудиторской организацией;

в) клиентом, по заказу которого проводится аудиторская проверка.

**56. Аудиторскими доказательствами является:**

а) информация, собранная аудитором в ходе проверки;

б) аудиторский отчет;

в) программа проведения аудита.

**57. Обстоятельства, значительно влияющие на достоверность налоговой и финансовой отчётности клиента, называются в аудите:**

а) существенными;

б) основными;

в) первостепенными;

д) главными.

**58. Программа налогового аудита окончательно формируется аудитором:**

а) до начала фактической аудиторской работы;

б) после того, как аудитор сделал выводы относительно организации налогового учета в аудируемой организации.

**59. Наиболее надежным источником информации для аудитора является:**

а) проводимый аудитором осмотр имущества клиента;

б) внутренние документы экономического субъекта;

в) документальные подтверждения, полученные от третьих сторон,

**60. Общий план и программа налогового аудита:**

а) не могут пересматриваться и уточняться в ходе аудита;

б) должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходеаудита;

в) могут пересматриваться и уточняться в ходе аудита, если это предусмотрено договором на проведение аудита.

**61. Имеют ли право аудиторы помимо проверок оказывать другие виды услуг:**

а) допускается проведение анализа, консультаций, других услуг по оптимизации налогообложения;

б) не имеют;

в) имеют право заниматься любыми видами предпринимательской деятельности.

**62. Какие источники информации о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта используются при осуществлении налогового аудита для сбора аудиторских доказательств:**

а) регистры налогового учета и налоговая отчетность;

б) первичные документы по всем хозяйственным операциям, имеющим отношение к расчету налогов;

в) документы бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность, прочие документы клиента, регистры налогового учета и налоговая отчетность.

**63. Из чего состоит законодательство Российской Федерации налогах и сборах**

а) из Налогового и Бюджетного кодексов;

б) из Налогового и Таможенного кодексов;

в) из Налогового кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

**64. Какие виды налогов установлены Налоговым кодексом РФ:**

а) федеральные, региональные, городские, поселковые;

б) федеральные;

в) федеральные, региональные и местные.

**65. Что такое федеральные налоги:**

а) налоги, установленные НК РФ;

б) налоги, уплачиваемые в федеральный бюджет;

в) налоги, установленные НК РФ и обязательные к уплате на всей территории РФ.

**66. Региональные налоги устанавливаются:**

а) Налоговым кодексом РФ;

б) Законами субъектов РФ о налогах;

в) Налоговым кодексом РФ и законами субъектов РФ о налогах и сборах.

**67. Что такое объект налогообложения:**

а) имущество налогоплательщика;

б) доход налогоплательщика;

в) операции по реализации, имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (работ, услуг), либо иной объект, с наличием которого связывается возникновение обязанности по уплате налогов и сборов.

**68. Что такое реализация товаров, работ, услуг:**

а) передача права собственности на возмездной, а в ряде случаев на безвозмездной основе;

б) передача права собственности на безвозмездной основе;

в) передача права собственности на возмездной основе.

**69. В каком случае налоговые инспекции имеют право проверить цену сделки:**

а) в любом случае;

б) между взаимозависимыми лицами;

в) по внешнеторговым сделкам;

г) если цена товара отклоняется от рыночной более, чем на 20%.

**70. Что такое доход в целях налогообложения:**

а) выручка от реализации продукции (работ, услуг);

б) прибыль налогоплательщика;

в) экономическая выгода в денежной или натуральной форме.

**71. Каков порядок установления налоговых ставок:**

а) устанавливаются решением Правительства РФ;

б) устанавливаются НК РФ;

в) устанавливаются решением Президента РФ;

г) устанавливаются НК РФ по федеральным налогам, законами субъектов федерации и актами органов местного самоуправления в отношении региональных и местных налогов.

**72. Что такое налоговый период:**

а) календарный год;

б) квартал;

в) месяц;

г) календарный год или иной период времени, по истечении которого определяется налоговая база или исчисляется сумма налога.

**73. При уплате налога с нарушением срока:**

а) налогоплательщик платит штраф;

б) налогоплательщик платит пени;

в) налогоплательщик платит штраф и пени.

**74. Что такое налоговая декларация:**

а) извещение о расчете суммы налога;

б) извещение о полученных доходах;

в) заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога или другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

**75. Какие органы уполномочены осуществлять налоговый контроль:**

а) аудиторские организации;

б) налоговые инспекции;

в) органы власти соответствующих уровней.

**76. Что такое камеральная налоговая проверка:**

а) проверка по одному налогу;

б) проверка правильности исчисления налогов за налоговый период;

в) проверка на основе представленных деклараций и сопутствующих документов по месту нахождения налогового органа.

**77. Кто принимает решение о проведении выездной налоговой проверки:**

а) органы внутренних дел, органы власти регионов и местного самоуправления;

б) руководитель территориального налогового органа;

в) Федеральная налоговая служба России.

**78. Кто является плательщиком НДС:**

а) организации;

б) индивидуальные предприниматели;

в) организации, индивидуальные предприниматели и лица, признаваемые плательщиками НДС, в связи с перемещением товаров через таможенную территорию РФ

**79. В какой бюджет поступает НДС:**

а) в федеральный и региональный;

б) в федеральный;

в) в региональный.

**80. Как определяется налоговая база по НДС при реализации товаров (работ, услуг) в натуральной форме или в форме безвозмездной передачи:**

а) по соглашению сторон;

б) по решению налогового органа;

в) по рыночным ценам.

**81. Увеличивается ли налоговая база по НДС на сумму авансовых платежей, полученных в счет предстоящих поставок:**

а) да;

б) нет.

**82. Каков налоговый период по НДС:**

а) год;

б) квартал;

в) месяц.

**83. Какие ставки НДС действуют в настоящее время:**

а) 10 и 18%;

б) 20,10 и 0%;

в) 18,10 и 0%.

**84. Что является моментом определения налоговой базы по НДС:**

а) день отгрузки (передачи) товара, работ, услуг;

б) день оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, услуг);

в) зависит от учетной политики организации;

г) наиболее ранняя из двух дат: день поступления предоплаты или день отгрузки товара со склада.

**85. В какой срок со дня отгрузки товара продавец обязан выставить счет фактуру:**

а) 10 дней;

б) 30 дней;

в) 5 дней.

**86. Что является объектом налогообложения налогом на прибыль:**

а) доходы организации;

б) материальная выгода;

в) прибыль налогоплательщика;

г) валовая прибыль.

**87. В какой бюджет поступает налог на прибыль:**

а) в региональный;

б) в региональный и местный;

в) в федеральный;

г) в федеральный и региональный.

**88. Какой размер налоговой ставки применяется при налогообложении прибыли:**

а) в зависимости от вида деятельности;

б) в зависимости от форм собственности;

в) 20% для всех форм собственности и видов деятельности.

**89. Учитываются ли авансы, полученные в качестве предоплаты товаров (работ, услуг), при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль по методу начисления:**

а) да;

б) нет.

**90. Что такое налоговый учет:**

а) разновидность бухгалтерского учета;

б) раздельный учет доходов и расходов от реализации;

в) система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов.

**91. Налог на имущество организаций устанавливается:**

а) Налоговым Кодексом РФ;

б) Бюджетным кодексом РФ;

в) Законами субъектов федерации;

г) Налоговым Кодексом РФ и законами субъектов федерации.

**92. По какой стоимости учитывается недвижимое имущество организаций в целях налогообложения налогом на имущество:**

а) первоначальной;

б) по остаточной;

в) по кадастровой.

**93.** **Налог на прибыль относится к:**

а) федеральным налогам;

б) региональным налогам;

в) местным налогам.

1. **НДС относится к**:

а) федеральным налогам;

б) региональным налогам;

в) местным налогам.

1. **Налог на имущество относится к:**

а) федеральным налогам;

б) региональным налогам;

в) местным налогам.

1. **Объектом обложения НДС является:**

а) объем выполненных работ, принятых заказчиком по договорным ценам;

б) обороты по реализации на территории РФ товаров (работ, услуг);

в) вознаграждение, уплачиваемое заказчиком за выполнение функций, установленных договором.

1. **От обложения НДС освобождается**:

а) реализация жилых домов, квартир и долей в них;

б) субсидии по жилищному строительству:

в) реализация имущественных прав на получение жилья.

1. **Полученные организацией счета-фактуры регистрируют в:**

а) книге покупок;

б) книге продаж.

**99.** **Выданные организацией счета-фактуры регистрируют в:**

а) книге покупок;

б) книге продаж.

**100. На начальном этапе налогового аудита решают следующие задачи:**

а) стратегия и тактика аудита;

б) проверка деклараций на правильность их заполнения;

в) оформление результатов аудита.

**Ответы к тестам**

**1а,б; 2а; 3б; 4в; 5а; 6б; 7а; 8а; 9г; 10б; 11в; 12а; 13б; 14а; 15в; 16а; 17а,в; 18в; 19а; 20б; 21б; 22а,в; 23г; 24а; 25б; 26б; 27а; 28а; 29в; 30б; 31а; 32в; 33б; 34б; 35в; 36в; 37в; 38б; 39в; 40в; 41б; 42в; 43б; 44б; 45б; 46в; 47в; 48а; 49в; 50а; 51в; 52а; 53а; 54в; 55в; 56а; 57а; 58б; 59а; 60б; 61а; 62в; 63в; 64в; 65в; 66в; 67в; 68а; 69б; 70в; 71г; 72г; 73в; 74в; 75б; 76в; 77б; 78в; 79б; 80в; 81а; 82б; 83в; 84г; 85в; 86в; 87г; 88в; 89б; 90в; 91г; 92г; 93а; 94а; 95б; 96б; 97а; 98а; 99б; 100а.**

**Вопросы для аттестации по дисциплине**

1. Характеристика основных этапов проведения налогового аудита.
2. Характеристика налогового аудита .
3. Характеристика обязательного аудита.
4. Характеристика налогового контроля (задачи, формы проведения, ответственность за нарушение налогового законодательства).
5. Отличия налогового аудита от обязательного аудита.
6. Отличия налогового аудита от налогового контроля.
7. Характеристика видов услуг, сопутствующих налоговому аудиту.
8. Права, обязанности и ответственность аудиторов при оказании аудиторских услуг.
9. Права, обязанности и ответственность аудируемой организации при проведении налогового аудита.
10. Этапы и принципы планирования налогового аудита.
11. Порядок разработки и содержание Плана проведения налогового аудита ( на примере одного из налогов, уплачиваемых в бюджет).
12. Разработка программы аудита и ее содержание ( на примере одного из налогов, уплачиваемых в бюджет).
13. Виды и содержание Письменной информации (Отчета) аудитора по результатам налогового аудита.
14. Документирование в аудите. Рабочие документы аудита.
15. Виды аудиторских доказательств и источники их получения.
16. Методы получения аудиторских доказательств. Аналитические процедуры.

**Задачи для практических занятий**

**Задание 1**

**Аудит расчетов по НДС**

Организация занимается производством продукции. Определить правильность уплаты суммы НДС за 4-й кв., если известно:

1. Организация реализовала продукции собственного производства на сумму 2570 тыс. рублей без НДС. Из них:

- по товарообменным операциям – 250 тыс. рублей;

- реализация на безвозмездной основе – 120 тыс. рублей;

- передано для собственных нужд – 80 тыс. рублей.

2. Выручка от реализации покупных товаров – 950 тыс. рублей, в т.ч. НДС.

3. Расходы на приобретение покупных товаров – 880 тыс. рублей, в т.ч. НДС.

4. Приобретенные и отпущенные в производство ТМЦ на сумму 1510 тыс. рублей, в т.ч. НДС. Из них оплачено 85%.

5. Реализован объект основных средств первоначальной стоимостью 150 тыс.рублей.

Амортизация по объекту составила 40 тыс.рублей. Дополнительные расходы, связанные с реализацией – 15 тыс.рублей. Договорная цена реализации – 145 тыс.рублей (без учета НДС).

6. Получены доходы от долевого участия в других организациях – 130 тыс.рублей.

7. Положительная курсовая разница – 35 тыс.рублей.

8. Получены авансовые платежи в счет предстоящих поставок товаров в сумме 280 тыс.рублей.

9. Списана сумма дебиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности – 120 тыс.рублей.

10. Получена арендная плата от арендатора в сумме 40 тыс.рублей без учета НДС.

11. Выполнены СМР собственными силами по строительству гаража в сумме 750 тыс.рублей.

12. Израсходовано стройматериалов на гараж 340 тыс.рублей, в т.ч. НДС.

13. Расходы по коммунальным платежам за помещения, сданные в аренду – 25 тыс.рублей.

14. Списана сумма кредиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности – 80 тыс.рублей.

15. Получено имущества в залог – 100 тыс.рублей.

16. Расходы на проезд и найм жилья во время командировки – 32 тыс.рублей.

На все расходы имеются необходимые первичные документы и счета фактуры, оформленные надлежащим образом.

**Требуется:**

**1.Проанализировать предложенные ситуации, установить допущенные нарушения, обосновать их ссылками на нормативные документы, оценить налоговые последствия нарушений и налоговые риски.**

**2.Проверить правильность выполненных расчетов и написать отчет по проверке НДС.**

**Задание 2**

**Аудит расчетов по налогу на прибыль**

Организация занимается производством продукции. Определить правильность расчета и уплаты суммы налога на прибыль за год, если известно:

1.Организация реализовала продукции собственного производства на сумму 2570 тыс.рублей без учета НДС. Из них:

- по товарообменным операциям – 250 тыс.рублей;

- реализация на безвозмездной основе – 120 тыс.рублей;

- передано для собственных нужд – 80 тыс.рублей.

2. Выручка от реализации покупных товаров – 950 тыс.рублей, в т.ч. НДС.

3. Расходы на приобретение покупных товаров – 880 тыс.рублей, в т.ч. НДС.

4. Приобретенные и отпущенные в производство ТМЦ на сумму 1510 тыс.рублей, в т.ч. НДС. Из них оплачено 85%.

5. Реализован объект основных средств первоначальной стоимостью 150 тыс.рублей.

Амортизация по объекту составила 40 тыс.рублей. Дополнительные расходы, связанные с реализацией – 15 тыс.рублей. Договорная цена реализации – 145 тыс.рублей (без учета НДС).

6. Получены доходы от долевого участия в других организациях – 130 тыс.рублей.

7. Положительная курсовая разница – 35 тыс.рублей.

8. Получены авансовые платежи в счет предстоящих поставок товаров в сумме 280 тыс.рублей.

9. Списана сумма дебиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности – 120 тыс.рублей.

10. Получена арендная плата от арендатора в сумме 40 тыс.рублей без учета НДС.

11. Выполнены СМР собственными силами по строительству гаража в сумме 750 тыс.рублей.

12. Израсходовано стройматериалов на гараж 340 тыс.рублей, в т.ч. НДС.

13. Расходы по коммунальным платежам за помещения, сданные в аренду – 25 тыс.рублей.

14. Списана сумма кредиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности – 80 тыс.рублей.

15. Получено имущества в залог – 100 тыс.рублей.

16. Расходы на проезд и найм жилья во время командировки – 32 тыс.рублей.

На все расходы имеются необходимые первичные документы и счета фактуры, оформленные надлежащим образом.

**Требуется:**

**1.Проанализировать предложенные ситуации, установить допущенные нарушения, обосновать их ссылками на нормативные документы, оценить налоговые последствия нарушений и налоговые риски.**

**2.Проверить правильность выполненных расчетов и написать отчет по проверке расчетов по налогу на прибыль.**

**Задание 3.**

**Аудит правильности расчетов с бюджетом по налогам.**

**Проанализировать предложенные ситуации, установить допущенные нарушения, обосновать их ссылками на нормативные документы, оценить налоговые последствия нарушений и налоговые риски.**

При **проведении аудита ООО «Альфа»** были установлены следующие факты:

**Раздел «НДС»**

1. При проверке правильности применения налоговых вычетов по НДС, было установлено, что необоснованно применялись налоговые вычеты по ненадлежащее оформленным счетам-фактурам. В том числе:
   1. Во многих счетах-фактурах, полученных от поставщиков, указывались только сокращенные названия организаций. Полные наименования организаций не приводились.
   2. В некоторых счетах-фактурах отсутствовали КПП организаций-поставщиков.
   3. К налоговым вычетам принимались счета-фактуры, где по строкам «наименование грузоотправителя» и грузополучателя было проставлено «он же».
   4. В некоторых счетах-фактурах адрес поставщика и его ИНН были вписаны от руки, хотя все остальные реквизиты заполнены на компьютере.
   5. Некоторые счета-фатуры включались в книгу покупок и принимались к налоговому вычету значительно позже сроков их получения и оприходования материалов, работ, услуг.
2. Проверка правильности уплаты НДС в бюджет показала, что во втором квартале организация **не использовала право** на применение налогового вычета по надлежаще оформленным счетам-фактурам, в результате чего переплатила в бюджет 100 тыс.рублей. **Ошибка была исправлена** в декларации за 3-й квартал.
3. Во втором квартале общество заключило **договор комиссии**, в соответствии с которым часть собственной продукции компании была передана на реализацию комиссионеру. В соответствии с договором комиссионер представляет Отчет комитенту по истечении 30 дней с момента реализации товаров покупателю. Реализация товаров и начисление НДС в учете комитента производились на дату представления отчета комиссионера.

**Раздел «Налог на прибыль»**

1. Общество ежеквартально представляет декларацию по налогу на прибыль. В 1-м квартале отчетного года сумма **представительских расходов** превысила установленный норматив. В связи с этим в декларации по налогу на прибыль за 1-й квартал была учтена только часть представительских расходов в пределах установленного норматива, а в декларации по НДС за 1-й квартал в качестве налогового вычета была учтена сумма НДС, относящаяся к принятым в налоговом учете представительским расходам.

В следующем квартале организация учла сверхнормативную сумму представительских расходов для уменьшения налогооблагаемой прибыли и применила относящийся к ним налоговый вычет по НДС.

1. Общество заключило письменное соглашение со своим работником об использовании **в служебных целях** принадлежащего ему грузового автомобиля «Газель». В соответствии с соглашением работнику выплачивается **компенсация** в сумме 10 тыс.рублей в месяц, которая полностью учитывалась при расчете налога на прибыль. НДФЛ и страховыми взносами не облагалась.
2. В январе Общество заключило договор **добровольного медицинского страхования** своих работников сроком на 1 год. Расходы по данному договору не были признаны для целей налогообложения прибыли. Величина расходов на добровольное страхование составила менее 1 процента от фонда оплаты труда за год.
3. При проверке расходов, признанных в налоговом учете установлено, что у организации **отсутствует договор** поставки на приобретение материалов. Факт получения материалов подтвержден первичными документами организации об их оприходовании, подтвержден также отпуск материалов в производство. Имеются надлежаще оформленные накладные, счета-фактуры поставщика, платежные документы.
4. Компания заключила договор с оператором **мобильной связи** на пользование некоторыми сотрудниками связью по безлимитному тарифу. Обязанности организации по оплате мобильной связи предусмотрены специальным локальным актом , закреплены в должностных инструкциях работников. Указанные расходы признаются для уменьшения налогооблагаемой прибыли. Детализированные счета операторов с расшифровкой времени разговоров отсутствуют.
5. В феврале со склада общества были похищены материалы. По решению суда виновным в хищении признан бывший сотрудник организации, который обязан возместить стоимость похищенного. На основании решения суда на стоимость похищенных материалов бухгалтерия сделала следующие проводки:
6. Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 10 «Материалы»

1. Дебет счета 73 «Расчеты по прочим операциям»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Возмещение ущерба учтено при налогообложении прибыли.

1. 30 декабря Общество оформило инвентаризацию дебиторской задолженности. По расчетам с покупателями были выявлены суммы **сомнительной задолженности** со следующими сроками возникновения:

- свыше 90 дней – 400 тыс.рублей;

- от 45 до 90 дней – 2700 тыс.рублей;

- до 45 дней – 5300 тыс.рублей.

Выручка компании за год составила 120 млн.рублей. **Резерв по сомнительным долгам** для целей налогообложения был создан в сумме 8400 тыс.рублей.

Кроме того, бухгалтерия списала с баланса и признала безнадежными:

**- задолженность по подотчетной сумме**, невозвращенной сотрудником, уволившимся в январе отчетного года;

- **задолженность бюджету по налогам** в связи с истечением срока на взыскание этих сумм.

11. Проверка декларации по налогу на прибыль показала, что вся прибыль, полученная в аудируемом периоде, была уменьшена **на сумму убытка, полученного организацией 4 года назад**. Документальное подтверждение полученного убытка имеется.

**Требуется:**

**1.Проанализировать предложенные ситуации, установить допущенные нарушения, обосновать их ссылками на нормативные документы, оценить налоговые последствия нарушений и налоговые риски.**

**2.Проверить правильность выполненных расчетов и написать отчет по проверке предложенных ситуаций.**

**Задание 4**

**Аудит налоговой и финансовой отчетности**

При проведении аудита бухгалтерской отчетности организации с целью сбора доказательств правильности учета и налогообложения доходов от реализации помощник аудитора сопоставил данные о выручке, отраженные в разных формах отчетности, и представил их в виде аналитической таблицы.

Аудитору необходимо оценить представленные данные и сделать выводы о работе, проведенной помощником.

Результаты сопоставления данных о выручке организации, отраженные в различных формах бухгалтерской и налоговой отчетности за год, в рублях

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Организация | Выручка от реализации работ (Отчет о финансовых результатах) | Оборот по кредиту счета 90.1 «Выручка» | Декларация по налогу на прибыль ( «Доходы от реализации») | Декларация по НДС за 4-й кв.  ( итог «Налоговая база») |
| А  Б | 122 000 000  150 000 000 | 143 961 260  150 011 270 | 151 020 220  150 000 000 | 71 010 000  150 001 000 |

**Требуется:**

**1.Проанализировать предложенные ситуации, установить допущенные нарушения, обосновать их ссылками на нормативные документы, оценить налоговые последствия нарушений и налоговые риски.**

**2.Проверить правильность выполненных расчетов и написать отчет по проверке предложенных ситуаций.**