



МОСКОВСКИЙ ИНСТИТУТ
ЭКОНОМИКИ, МЕНЕДЖМЕНТА И ПРАВА

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

А.Н. ЧЕГОДАЕВА

КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ

МОСКВА 2010

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73

Автор-составитель:
старший преподаватель *А.Н. Чегодаева*

Контроль и ревизия: Конспект лекций/сост. А.Н. Чегодаева – М.: МИЭМП, 2010. – 68с.

Конспект лекций предназначен для студентов факультета «Экономика и финансы» Московского института экономики, менеджмента и права по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» всех форм обучения.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73

© Чегодаева А.Н., 2010
© Московский институт экономики,
менеджмента и права, 2010

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
Лекция 1. Определение контроля, его сущность, содержание, функции....	6
1.1. Система контроля.....	7
1.2. Этапы процесса контроля.....	9
1.3. Формы контроля.....	10
1.4. Методы контроля.....	11
Лекция 2. Ревизия – как основная форма контроля над финансово-хозяйственной деятельностью организации.....	13
2.1. Основные правила и принципы проведения ревизии.....	13
2.2. Права ревизора.....	15
2.3. Обязанности ревизора.....	16
2.4. Действия, запрещенные ревизору.....	16
2.5. Документальное оформление ревизий.....	17
Лекция 3. Государственный финансовый контроль.....	22
3.1. Значение государственного финансового контроля в современной экономике государства.....	22
3.2. Цель государственного финансового контроля.....	23
3.3. Органы, осуществляющие государственный финансовый контроль.....	23
3.4. Основные принципы государственного финансового контроля.....	24
Лекция 4. Налоговый контроль. Независимый (аудиторский) и внутрихозяйственный контроль.....	25
4.1. Формы налогового контроля. Налоговые проверки, принципы их проведения.....	26
4.2. Взаимодействие налоговых, таможенных и органов внутренних дел при проведении проверок.....	26
4.3. Виды налоговых проверок.....	28
4.4. Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков... ..	28
4.5. Способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском	41
4.6. Внешний и внутренний контроль.....	45
4.7. Взаимосвязь и различие внешнего и внутреннего контроля.....	46
Лекция 5. Особенности проведения проверок некоторых участков учета. Общественный контроль.....	48
5.1. Ревизия операций с денежными средствами.....	48
5.2. Проверка операций с основными средствами.....	56
5.3. Ревизия расчетов по заработной плате.....	58
5.4. Проверка расчетов с подотчетными лицами.....	61
5.5. Общественный контроль.....	62
Список литературы	65

ВВЕДЕНИЕ

Конспект лекций по курсу «Контроль и ревизия» предназначен для студентов экономического факультета, обучающихся по экономическим специальностям. В данном курсе изучаются вопросы методологии и организации контрольно-ревизионных мероприятий в организациях.

На сегодняшний день в России вопросы контроля и ревизии находятся в стадии разработки. Концепция контроля базируется на анализе его места в обработке экономической информации в рыночной экономике. В современных условиях контроль обеспечивает возможность управлять деятельностью общества и его обособленными организациями, а также складывающимися в нем социально-экономическими отношениями.

Контроль развивается вместе с развитием общественных отношений, претерпевает серьезные изменения в ходе смены общественно-экономических формаций, эволюционных изменений, развития политической системы общества, органов государственного управления, законодательной, исполнительной и судебной власти. Грамотно организованный контроль во всех сферах деятельности предприятия является одним из важнейших условий для ведения бизнеса в современных условиях. Сегодня большинство предприятий создает службы внутреннего контроля, пользуется услугами внешних аудиторов, взаимодействует с налоговыми и другими государственными контролирующими органами. Изучение курса «Контроль и ревизия» позволит студентам овладеть необходимыми знаниями для успешного осуществления своих профессиональных обязанностей.

Основная цель данного курса – углубленное изучение методов контроля и ревизии в условиях рыночной экономики, приемов планирования и организации контрольно-ревизионной работы, порядка оформления и использования материалов контроля и ревизии.

Данная дисциплина позволяет реализовать требования Государственного образовательного стандарта в сфере организации контроля и ревизии по следующим вопросам:

- организация государственного финансового контроля и ревизионной работы;
- объекты контроля и ревизии;
- планирование контрольно-ревизионной работы;
- основные методы контроля и ревизии;
- документальное оформление материалов контрольных и ревизионных проверок.

По окончании изучения данного курса студенты должны

а) знать:

- основные направления контрольно-ревизионных проверок;
- объекты и принципы контрольно-ревизионных проверок;
- методы контрольно-ревизионных проверок;
- документальное оформление результатов проверок;
- использование материалов контрольно-ревизионных проверок.
- особенности взаимодействия служб внутреннего, внешнего

аудита и государственных контрольно-ревизионных органов;

б) уметь:

- составлять план и программу контрольно-ревизионных проверок;
- применять методы контроля и ревизии к конкретным объектам

проверки;

- проводить контрольно-ревизионные проверки;
- делать выводы о законности деятельности организации;
- давать рекомендации по организации контрольных мероприятий.

ЛЕКЦИЯ 1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ КОНТРОЛЯ. ЕГО СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ, ФУНКЦИИ

- 1.1. Система контроля.
- 1.2. Этапы процесса контроля.
- 1.3. Формы контроля.
- 1.4. Методы контроля.

Слово control английского происхождения и означает надзор, регулирование. С точки зрения контрольно-ревизионной деятельности сущность контроля сводится к регулярной проверке соблюдения установленных правовых норм и выявлению нарушений.

Контроль, как неотъемлемая функция управления, есть всеобъемлющий процесс обеспечения и установления степени достижения основных целей, представляющий собой систему наблюдения и проверки соответствия управляемой подсистемы принятым решениям; выработки основных и, при необходимости, корректирующих действий посредством принятия решений в интересах достижения запланированного результата; получение количественной и качественной информации о результатах управленческих воздействий.

Под финансовым контролем следует понимать многоаспектную межотраслевую систему надзора наделенных контрольными функциями государственных и общественных органов за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, учреждений и организаций с целью объективной оценки эффективности хозяйственных и финансовых операций и выявления резервов доходов государственного бюджета и внебюджетных фондов. Главное назначение финансового контроля мы видим в содействии успешной реализации финансовой политики, эффективному использованию финансовых ресурсов государства и субъектов предпринимательской деятельности в целях увеличения экономического потенциала страны и улучшения уровня жизни всех членов общества.

Основным содержанием контроля является финансово-экономическая контрольная деятельность, которая заключается в сочетании форм и методов контроля с глубоким изучением и знанием конкретного состояния хозяйственной и финансовой деятельности проверяемого объекта.

Являясь составной частью функции управления, экономический контроль сегодня направлен на решение стратегических задач, стоящих перед экономикой, и выполняет несколько важнейших функций, а именно:

1) информационную функцию, которая заключается в том, что информация, полученная в результате экономического контроля, является основанием для принятия соответствующих управленческих решений, обеспечивающих нормальное функционирование контролируемого объекта;

2) профилактическую функцию, заключающуюся не только в выявлении недостатков, хищений, злоупотреблений, но и в устранении и недопущении выявленных нарушений в дальнейшей работе хозяйствующего субъекта;

3) мобилизующую функцию, заставляющую субъекты хозяйствования ответственно выполнять свои обязательства, в том числе перед государством.

1.1. Система контроля

Система контроля – это совокупность субъектов, объектов, предметов и средств контроля, направленных на установление степени соответствия достигнутых результатов принятым решениям и оценку состояния объекта контроля на основе сопоставления поставленной цели с фактическим положением дел, выработки регулирующих мер и корректирующих воздействий. При этом для каждой конкретной системы контроля должны быть определены субъект, объект, предмет и средство контроля.

Субъект контроля – это органы, организации, подразделения и лица, осуществляющие функции контроля и являющиеся носителями практической деятельности по осуществлению контроля, права, обязанности и ответственность которых регламентируются нормативными правовыми актами.

Каждый субъект контроля обеспечивается соответствующими властными полномочиями, необходимыми для достижения целей, поставленных перед контролем. Множественность органов, осуществляющих контрольную деятельность, позволяет выделить критерии их систематизации:

- по характеру властных полномочий;
- организационно-правовым формам проведения контроля;
- направленности контрольной деятельности, характеру соединения юрисдикционных и организационных способов воздействия;
- юридическим последствиям контроля;
- контролю со стороны государственных, муниципальных органов и негосударственных контрольных органов;
- контролю со стороны правоохранительных органов.

Всякая деятельность по осуществлению контроля всегда связана с выполнением возложенных на контролирующий субъект обязанностей. Можно выделить следующие группы контрольных полномочий контролирующего субъекта:

- полномочия на совершение контроля по своей инициативе беспрепятственно, в любое время в пределах своей компетенции;
- полномочия давать в случае необходимости соответствующим органам и должностным лицам указания обязательного характера по устранению вскрытых нарушений и их последствий;
- полномочия по привлечению к ответственности виновных должностных лиц;
- полномочия по выработке рекомендаций превентивного (предупредительного) характера.

Объектом контроля признается предмет, на который направлено воздействие. Объектами контроля могут быть как экономическая система в целом, отдельные отрасли, регионы, организации, так и процессы, происходящие внутри этих объектов, или отдельные элементы, относящиеся к объектам контроля.

К объектам контроля относятся:

- государственные образования – Федерация, субъекты Федерации, а также муниципальные образования в лице органов законодательной власти (представительной) и исполнительной власти;
- организации (главным образом государственные и муниципальные), осуществляющие аккумуляцию, перераспределение и расходование валового национального продукта (через бюджеты и внебюджетные фонды);
- хозяйствующие экономические субъекты (независимо от формы собственности и организационно-правовой формы) – в части исполнения ими финансовых обязательств перед государством (в форме налогов и иных платежей), соблюдения установленных правил осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

Предмет контроля – определенное состояние объекта контроля на определенный момент или в определенном периоде. Предметом контроля являются финансово-экономические отношения:

- между государством и хозяйствующими экономическими субъектами, между государственными образованиями;
- хозяйствующих экономических субъектов между собой – в части соблюдения установленных законодательными и нормативными актами правил осуществления финансово-хозяйственной деятельности (составления и своевременной сдачи финансовой и налоговой отчетности).

сти, правильности ведения бухгалтерского учета, осуществления расчетных, валютных, таможенных операций).

Средства контроля представляют собой методы, приемы и процедуры, позволяющие выявлять и предупреждать возникновение в состоянии объектов и предметов контроля несоответствий действующему законодательству и принятым управленческим решениям.

1.2. Этапы процесса контроля

Еще одним не менее значимым элементом концепции контроля необходимо выделить сам процесс контроля и эффективность контроля.

Для реализации тактических и стратегических целей контроль можно представить как процесс, содержащий следующие **этапы**:

- 1) установление достигнутого уровня, стандартов, критериев и состояния выполнения поставленных целей;
- 2) установление отклонений от поставленных целей и определение степени допустимых отклонений;
- 3) установление причин отклонений и принятие необходимых корректирующих действий.

При этом на каждом этапе реализуется целый комплекс различных мер.

На **первом этапе** процесса контроля сопоставляется реально сделанная работа с запланированной и, соответственно, реализуются конкретные меры для достижения запланированных целей.

На **втором этапе** процесса контроля следует определить, насколько достигнутые результаты соответствуют ожиданиям и допустимым отклонениям. На этой стадии процесса контроля дается оценка, которая служит основой для решения о начале действий. Деятельность, осуществляемая на этой стадии контроля, является наиболее заметной частью всей системы контроля. Эта деятельность заключается в определении масштаба отклонений, измерении результатов, информации и ее оценке.

Определение масштаба допустимых отклонений – вопрос кардинально важный. На данном этапе необходимо дать конкретную оценку информации о полученных результатах, которая адекватно описывает исследуемое явление и необходима для принятия правильного решения.

После вынесения оценки процесс контроля переходит на **третий этап**. Правильно установленные причины отклонений позволят пользователям отчетности решить, нужно ли вносить радикальные изменения в принятые решения. Выявление отклонений и анализ причин этих отклонений, разработка мероприятий, необходимых для дос-

тижения намеченных целей, позволят обеспечить правильную оценку конкретной реальной ситуации и тем самым создадут все необходимые предпосылки для внесения корректив в запланированные цели.

Контроль является эффективным, если он имеет стратегический характер, нацелен на достижение конкретных результатов, своевременен, оперативен, точен и экономичен.

1.3. Формы контроля

Формы контроля различаются регламентом и временем проведения и подразделяются на следующие виды:

- **обязательный** контроль над финансовой деятельностью физических и юридических лиц осуществляется на основе закона;
- **инициативный** (внутренний) контроль не вытекает из финансового законодательства, но является неотъемлемой частью управления финансами для достижения тактических и стратегических целей;
- **предварительный** финансовый контроль проводится до совершения финансовых операций и имеет большое значение для предупреждения финансовых нарушений;
- **текущий** (оперативный) финансовый контроль производится на момент совершения денежных сделок, финансовых операций, выдачи ссуд и субсидий и т.д.;
- **последующий** финансовый контроль, проводимый путем анализа и ревизии отчетной финансовой и бухгалтерской документации, предназначен для оценки результатов финансовой деятельности экономических субъектов, эффективности осуществления предложенной финансовой стратегии и т.д.

В зависимости от **вида информационного обеспечения**.

Документальный контроль – это формально-правовая проверка документов, проверка законности и достоверности совершенных финансово-хозяйственных операций по подлинным первичным оправдательным документам, проверка отражения в документах реальных процессов и обстоятельств.

Фактический контроль предполагает проверку контролируемых объектов в натуре путем:

- инвентаризации;
- осмотра материальных объектов;
- контрольного завеса;
- лабораторного исследования качества продукции;
- получения устных и письменных разъяснений должностных лиц;
- проверки фактического использования рабочего времени;
- экспертной оценки.

В зависимости от охвата операций управляемого субъекта в ходе осуществления контроля, различают следующие виды контроля: тематический (частичный); комплексный (полный).

Основные задачи **комплексной** ревизии – всесторонняя проверка состояния экономики предприятий, анализ их производственной и операционной деятельности, проверка использования производственных мощностей, внедрения передового опыта и научной организации производства и труда, применения прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, пара, воды и электроэнергии, осуществления мероприятий по снижению себестоимости и обеспечению высокого качества продукции и строительно-монтажных работ, выполнения хозяйственных и финансовых планов.

Тематические контрольные проверки – это форма текущего финансового контроля однородных хозяйственных операций, выполняемых предприятиями (например, по отдельным видам налогов).

В зависимости от **нормативной базы** осуществления контроля различают финансовый контроль, осуществляемый на основании:

- Конституции РФ, конституционных федеральных законов;
- федеральных законов Российской Федерации;
- законов субъектов Российской Федерации;
- нормативных актов федеральных органов исполнительной власти;
- нормативных актов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации;
- локальных нормативных актов организаций.

В зависимости от **сферы осуществления** финансового контроля различают следующие его виды:

- валютный;
- налоговый;
- таможенный;
- наличного денежного оборота и др.

В зависимости от **источника финансирования** различают следующие виды финансового контроля:

- за счет проверяемого субъекта;
- за счет управляющего субъекта;
- за счет третьих лиц.

1.4. Методы контроля

Проверка – единичное контрольное действие при исследовании состояния дел на определенном участке деятельности проверяемой организации (проверка кассовой дисциплины, правильности исчисления и уплаты НДС и т.д.).

Ревизия – система обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершенных в проверяемом периоде хозяйственных операций, а также законности действий должностных лиц.

Обследование в отличие от проверки охватывает более широкий спектр финансово-экономических показателей обследуемого экономического субъекта для определения его финансового состояния и возможных перспектив развития.

Надзор производится контролирующими органами за экономическими субъектами, получившими лицензию на тот или иной вид финансовой деятельности, и предполагает соблюдение ими установленных правил и нормативов.

Анализ финансового состояния как разновидность финансового контроля предполагает детальное изучение периодической или годовой финансово-бухгалтерской отчетности с целью общей оценки результатов финансовой деятельности и ликвидности, обеспеченности собственным капиталом, эффективности его использования и т.д.

Наблюдение (мониторинг) – постоянный контроль со стороны кредитных организаций за использованием выданной ссуды и финансовым состоянием предприятия-клиента.

ЛЕКЦИЯ 2. РЕВИЗИЯ КАК ОСНОВНАЯ ФОРМА КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

- 2.1. Основные правила и принципы проведения ревизии.
- 2.2. Права ревизора.
- 2.3. Обязанности ревизора.
- 2.4. Действия, запрещенные ревизору.
- 2.5. Документальное оформление ревизий.

2.1. Основные правила и принципы проведения ревизии

- 1) внезапность;
- 2) непрерывность;
- 3) гласность;
- 4) обоснованность (все выводы должны быть документально обоснованы);
- 5) независимость;
- 6) законность;
- 7) ответственность (за сроки ревизии, выполнение поставленных задач, соблюдение правил ревизии, установленных распорядительным документом);
- 8) сбалансированность, скоординированность.

Регламент проведения комплексной ревизии включает следующие поэтапные действия контрольных органов:

- инвентаризация наличия и сохранности товароматериальных ценностей, незавершенного производства (строительства), полуфабрикатов, офисного и другого оборудования, денежных средств и расчетов;
- визуальная проверка правильности оформления документов (полноты и достоверности заполнения реквизитов; соответствие предъявленных к проверке документов утвержденным нормам; выявление некачественных документов); арифметический подсчет итогов;
- проверка полноты и правильности отражения в документах финансово-хозяйственных операций. По первичным записям проводится таксировка (проверка количественных суммовых данных) и котировка (проверка правильности корреспонденции бухгалтерских счетов). Проверяются также правильность и полнота отражения бухгалтерских записей в учетных регистрах, разработочных таблицах, журналах-ордерах, в главной книге и т.д.;

- проверка правильности исчисления расчетных показателей (заработной платы, налогов, амортизационных сумм, резервов, процентов за кредиты и т.д.);

- проверка правильности формирования отчетности – бухгалтерской, финансовой, налоговой, статистической, страховой, кредитной и другой отчетности, предусмотренной законодательством страны.

Последний этап ревизионной работы – принятие решения по акту проверки и контроль его исполнения. После ознакомления с актом ревизии и всеми прилагаемыми к нему материалами руководитель учреждения, назначивший ревизию, в определенный срок с момента подписания акта или завершения ревизии обязан вынести решение по устранению вскрытых нарушений и недостатков, применению финансовых санкций к нарушителям бюджетно-налогового законодательства. В ходе проверки ревизоры должны приложить максимум усилий по устранению выявленных нарушений. Для ускорения процесса ликвидации нарушений и недостатков, улучшения хозяйственной и финансовой дисциплины материалы ревизий и проверок могут направляться соответствующим министерствам, ведомствам и другим вышестоящим инстанциям, отделам администрации, а в случае вскрытия серьезных нарушений или установления факта хищения денежных средств и материальных ценностей в крупных и особо крупных размерах – следственным органам для привлечения виновных лиц к ответственности и возмещения ущерба.

При проведении ревизии финансовых органов по вопросам составления и исполнения бюджета ее результаты сообщаются руководителям (главам) администрации соответствующего уровня. При этом недостатки по мере возможности устраняются в ходе ревизии на основании высказанных ревизором-контролером в письменной форме предложений и замечаний.

Контроль реализации материалов ревизии осуществляется путем выезда в обревизованное учреждение и получения от него к установленному сроку информации о проведенной работе по устранению отмеченных недостатков и нарушений, а также в ходе следующей ревизии.

Ревизия финансово-хозяйственной деятельности организации проводится путем осуществления:

- проверки учредительных, регистрационных, плановых, отчетных, бухгалтерских и других документов по форме и содержанию в целях установления законности и правильности произведенных операций;

- проверки фактического соответствия совершенных операций данным первичных документов, в том числе по фактам получения и

выдачи указанных в них денежных средств и материальных ценностей, фактически выполненных работ (оказанных услуг) и т.д.;

- организации в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации проведения встречных проверок поступления и расходования средств федерального бюджета, использования внебюджетных средств, доходов от имущества, находящегося в федеральной собственности, - сличения имеющихся в ревизуемой организации записей, документов и данных с соответствующими записями, документами и данными, находящимися в тех организациях, от которых получены или которыми выданы денежные средства, материальные ценности и документы;

- организации процедур фактического контроля за наличием и движением материальных ценностей и денежных средств, правильностью формирования затрат, полному оприходованию продукции, достоверностью объемов выполненных работ и оказанных услуг, в том числе с привлечением в установленном порядке специалистов других организаций, обеспечением сохранности денежных средств и материальных ценностей путем организации проведения инвентаризаций, обследований, контрольных запусков сырья и материалов в производство, контрольных анализов сырья, материалов и готовой продукции, контрольных обмеров выполненных объемов работ, экспертиз и т.п.;

- проверки достоверности отражения производственных операций в бухгалтерском учете и отчетности, в том числе соблюдения уставного порядка ведения учета, сопоставления записей в регистрах бухгалтерского учета с данными первичных документов, сопоставления показателей отчетности с данными бухгалтерского учета, арифметической проверки первичных документов;

- проверки использования и сохранности бюджетных средств, средств государственных внебюджетных фондов и других государственных средств, доходов от имущества, находящегося в государственной собственности;

- проверки в необходимых случаях организации и состояния внутреннего (ведомственного) контроля.

2.2. Права ревизора

Ревизор имеет право:

- 1) проверять денежные, бухгалтерские и др. первичные документы, наличие денежных средств и ценных бумаг у кассира и подотчетных лиц;
- 2) получать необходимую информацию от должностных лиц;

- 3) изымать документы, опечатывать объекты (аудитор не может);
- 4) требовать от должностных лиц необходимые документы, заверенные копии;
- 5) осматривать объекты ревизии;
- 6) требовать проведения инвентаризации, проводить контрольные замеры, взвешивания;
- 7) обращаться с запросами к третьим лицам;
- 8) при выявлении хищений, подлогов и других злоупотреблений передавать материалы в следственные органы;
- 9) определять самостоятельно методы и способы проведения ревизии в объеме своей должностной инструкции.

2.3. Обязанности ревизора

Ревизор обязан:

- 1) определить степень важности объектов ревизии и первоочередные методы проверки в соответствии с поставленными задачами;
- 2) поставить в известность руководителя организации о ходе ревизии и поставленных задачах;
- 3) точно и объективно освещать в акте ревизии все выявленные факты нарушений;
- 4) требовать объяснений от виновных материально-ответственных лиц;
- 5) соблюдать конфиденциальность в отношении информации, полученной в ходе ревизии;
- 6) ставить вопросы о привлечении экспертов.

2.4. Действия, запрещенные ревизору

Ревизору запрещается:

- 1) оказывать давление на сотрудников ревизуемой организации;
- 2) давать оценку должностным лицам, оценивать их действия;
- 3) высказывать предположения;
- 4) привлекать на роль экспертов специалистов ревизуемой организации (только независимые эксперты);
- 5) превышать установленные сроки проведения ревизии;
- 6) требовать документы или физические объекты, не относящиеся к предмету ревизии.

2.5. Документальное оформление ревизий

Рассмотрим особенности документирования проверок и ревизий деятельности бухгалтерии. Обратимся в этой связи к Инструкции о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Минфина России (Утверждена Приказом Минфина России от 14.04.2000 N 42н), сосредоточившись преимущественно на организации документирования соответствующих мероприятий.

Ревизии и проверки производятся уполномоченными органами (должностными лицами) с целью контроля над:

- соблюдением на предприятии законодательства РФ при осуществлении хозяйственных и финансовых операций;
- обоснованностью указанных операций;
- наличием и движением имущества предприятия;
- своевременным и полным выполнением предприятием своих обязательств;
- использованием предприятием материальных и трудовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

Аналогичные цели имеют внутренние проверочно-ревизионные мероприятия, организуемые руководством предприятия.

Организация ревизии (проверки) и ее последующее документирование осуществляются в соответствии с программой ревизии (проверки). В программе отражаются (по направлениям) наименования ревизионных (проверочных) мероприятий. Мероприятия, относящиеся к одному и тому же направлению, отражаются в хронологической (логической) последовательности в самостоятельном разделе документа.

Примерная структура программы ревизии (проверки) финансово-хозяйственной деятельности предприятия выглядит следующим образом:

- 1) соответствие осуществляемой деятельности предприятия учредительным документам;
- 2) обоснованность расчетов сметных назначений;
- 3) исполнение смет расходов;
- 4) использование бюджетных средств по целевому назначению;
- 5) обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей;
- 6) обоснованность образования и расходования государственных внебюджетных средств;
- 7) соблюдение финансовой дисциплины и правильность ведения бухгалтерского учета и составление отчетности;

- 8) обоснованность операций с денежными средствами и ценными бумагами, расчетных и кредитных операций;
- 9) полнота и своевременность расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;
- 10) операции с основными средствами и нематериальными активами;
- 11) операции, связанные с инвестициями;
- 12) расчеты по оплате труда и прочие расчеты с физическими лицами;
- 13) обоснованность произведенных затрат, связанных с текущей деятельностью, и затрат капитального характера;
- 14) формирование финансовых результатов и их распределение.

В ходе проверки ревизионная группа может составлять справки по результатам проведения контрольных действий по отдельным вопросам проверки, которые впоследствии прилагаются к акту проверки.

Также в определенных случаях (если выявленное нарушение может быть скрыто или необходимо принять меры по его устранению) возможно составление промежуточного акта.

Обычно акт ревизии (проверки) составляют в двух экземплярах, иногда в трех: один экземпляр передается органу, по мотивированному обращению, требованию или поручению которого проведена ревизия (проверка). Каждый экземпляр акта ревизии (проверки) подписывает руководитель ревизионной группы и руководитель учреждения. Их подписи также должны быть и на акте встречной проверки.

Акт ревизии (проверки) содержит вводную, описательную и заключительную части.

Вводная часть включает:

- тему ревизии (проверки);
- дату и место составления акта ревизии (проверки);
- номер и дату удостоверения на проведение ревизии (проверки);
- основание назначения ревизии (проверки), в том числе указание на плановый характер либо на проведение по обращению, требованию или поручению соответствующего органа;
- фамилии, инициалы и должности руководителя и всех участников ревизионной группы;
- проверяемый период;
- срок проведения ревизии (проверки);
- сведения о проверенной организации;
- полное и краткое наименования, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), ОГРН, код по Сводному реестру главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета (при наличии);

- ведомственную принадлежность и наименование вышестоящего органа с указанием адреса и телефона такого органа (при наличии);
- сведения об учредителях (участниках) (при наличии);
- имеющиеся лицензии на осуществление соответствующих видов деятельности;

- перечень и реквизиты всех счетов в кредитных организациях, включая депозитные, а также лицевые счета (включая счета, закрытые на момент ревизии, но действовавшие в проверяемом периоде), в органах Федерального казначейства;

- фамилии, инициалы и должности лиц, имевших право подписи денежных и расчетных документов в проверяемый период;

- кем и когда проводилась предыдущая ревизия (проверка), а также сведения об устранении выявленных нарушений;

- иные данные, необходимые, по мнению руководителя ревизионной группы, для полной характеристики проверенной организации.

Описательная часть акта обычно состоит из разделов, соответствующих разделам программы ревизии (проверки, см. выше). Содержание данной части акта должно излагаться объективно, обоснованно, четко и лаконично.

Содержание акта строится на строго документальной основе. Такую основу, в частности, образуют:

- проверенные данные и факты, подтвержденные имеющимися в распоряжении членов комиссии документами;

- зафиксированные в документах результаты произведенных встречных проверок и процедур фактического контроля;

- подтвержденные документально другие ревизионные действия;

- письменные заключения специалистов и экспертов;

- письменные объяснения должностных и материально ответственных лиц.

При описании фактов нарушений, выявленных в ходе ревизии, в обязательном порядке указывается:

- какие законодательные, другие нормативные правовые акты или их отдельные положения нарушены;

- кем, за какой период, когда допущены нарушения и в чем они выразились;

- размер документально подтвержденного ущерба;

- иные последствия этих нарушений.

В то же время не допускается включение в акт различного рода выводов, предположений и фактов, не подтвержденных документами или результатами проверок, сведений из материалов правоохранительных органов и ссылок на показания, данные следственным орга-

нам. Кроме того, в акте не должна даваться правовая и морально-этическая оценка действий должностных и материально ответственных лиц ревизуемого предприятия.

Объем акта ревизии не ограничивается, но ревизирующие должны стремиться к разумной краткости изложения при обязательном отражении в нем ясных и полных ответов на все вопросы программы ревизии. В необходимых случаях акт снабжается приложениями. Один экземпляр оформленного акта ревизии, подписанного руководителем ревизионной группы (контролером-ревизором), вручается руководителю ревизуемой организации или лицу, им уполномоченному, под роспись в получении с указанием даты получения.

Заключительная часть служит для обобщения информации о результатах проверки и выявленных нарушениях, сгруппированных по видам. При выявлении нецелевого использования бюджетных средств суммы указываются в разрезе кодов классификации расходов бюджетов Российской Федерации.

Акт встречной проверки состоит только из вводной и описательной частей.

В акты проверок и ревизий не могут включаться предположения. Результаты контрольного мероприятия, излагаемые в акте проверки, должны подтверждаться документами (их копиями), результатами контрольных действий, в том числе встречных проверок, объяснениями должностных, материально ответственных и иных лиц проверенной организации, другими материалами.

Необходимо иметь в виду, что суммы по нарушениям, определенные посредством расчетов, должны подтверждаться этими расчетами, прилагаемыми к акту проверки. Не допускается морально-этическая оценка действий должностных, материально ответственных и иных лиц проверенной организации.

Для ознакомления с составленными актами руководителю учреждения отводится 5 рабочих дней. В течение этого времени он имеет право составить возражения в письменном виде и представить их руководителю ревизионной группы вместе с подписанным экземпляром акта. Он должен сделать об этом отметку перед своей подписью в акте проверки.

Необходимо отметить, что форма письменных возражений не определена, но из этого не следует, что вместо возражений можно передавать руководителю ревизионной группы различного рода пояснения, разногласия и т.д.

Это относится также и к сути возражений: текст должен содержать только аргументированные возражения. В связи с этим к возражениям могут прилагаться копии документов.

В случае отказа руководителя организации подписать или получить акт проверки руководителем ревизионной группы в конце акта делается запись об отказе указанного лица от подписания или от получения акта. При этом акт проверки в тот же день направляется проверенной организации заказным почтовым отправлением с уведомлением о вручении либо иным способом, обеспечивающим фиксацию факта и даты его направления проверенной организации.

Документ, подтверждающий факт направления акта проверки проверенной организации, приобщается к материалам проверки (п. 49 Инструкции).

ЛЕКЦИЯ 3. ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

- 3.1. Значение государственного финансового контроля в современной экономике государства.
- 3.2. Цель государственного финансового контроля.
- 3.3. Органы, осуществляющие государственный финансовый контроль.
- 3.4. Основные принципы государственного финансового контроля.

3.1. Значение государственного финансового контроля в современной экономике государства

По мере развития рыночной экономики и с усилением ее социальной ориентации контрольно-финансовые функции государства усложняются и приобретают все большую значимость по защите финансовых прав интересов граждан. Государственный финансовый контроль – это неотъемлемая часть государственного устройства, одна из важнейших функций по управлению страной. И до, и после 1917 года наше государство имело мощные органы финансового контроля, которым были представлены широкие права по пресечению злоупотреблений и «бескорыстных» нарушений финансовой дисциплины.

Масштабный характер нарушений финансовой дисциплины, связанный с уклонением от уплаты налогов, легализацией доходов, полученных незаконным путем, нецелевым использованием государственных бюджетных средств, «перекачка» государственных средств в частные структуры, незаконное отчуждение государственной собственности, а зачастую и прямые хищения государственных средств – все это реалии экономики нашей страны на протяжении последних 15 лет.

Интересы экономической безопасности заставили государство обратить пристальное внимание на проблему создания высокоэффективной системы государственного финансового контроля как важного условия роста страны и укрепления государственности.

Исключительная актуальность вопросов организации эффективной системы государственного финансового контроля, претворяющей усиление позиций теневой экономики, позволяет рассматривать эту систему в качестве одного из важнейших направлений государственных реформ в стране. Создание системы государственного финансового контроля, отвечающей потребностям государственного управления на современном этапе, предполагает реализацию совокупных мер методологического, правового и организационного характера.

В настоящее время государственный финансовый контроль – это установленная законодательством деятельность органов государственной власти и управления всех уровней по выявлению, пресечению и предупреждению:

- ошибок и злоупотреблений в управлении государственными денежными и материальными ресурсами, а также используемыми в хозяйственной деятельности и отчуждаемыми объектами государственной собственности, влекущих прямой или косвенный финансовый и материальный ущерб государству;
- нарушений финансово-хозяйственного, налогового и бюджетного законодательства;
- недостатков в организации системы управления финансово-хозяйственной деятельностью государственных органов, предприятий, организаций (в том числе внутреннего контроля) с полным или частичным государственным участием или особо связанных с государством.

3.2. Цель государственного финансового контроля

Цель государственного финансового контроля – обеспечение соблюдения принципов законности, целесообразности и эффективности распорядительных и исполнительных действий по управлению (включая стадии планирования, формирования, распределения и использования) государственными финансовыми ресурсами, материальными ценностями и нематериальными объектами, их сохранности и приумножения для выполнения функций государства.

3.3. Органы, осуществляющие государственный финансовый контроль

Государственный финансовый контроль в России осуществляется специальными государственными органами:

- Счетная палата РФ – орган контроля по линии законодательной власти (федеральный контроль);
- Главное контрольное управление Президента РФ - контроль по линии президентской власти (муниципальный контроль).

Контроль по линии исполнительной власти осуществляют:

- Министерство финансов РФ – в лице Департамента государственного финансового контроля, Главного управления федерального казначейства, Департамента валютного контроля, Комитета по финансовому мониторингу;
- Министерство по налогам и сборам России;

- Государственный таможенный комитет России;
- Банк России;
- Федеральная комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку Российской Федерации.

Государственный финансовый контроль делится на:

- бюджетный контроль;
- налоговый контроль;
- денежно-кредитный;
- валютный контроль;
- надзор за страховой деятельностью;
- таможенный контроль.

3.4. Основные принципы государственного финансового контроля

Основными принципами государственного контроля являются следующие.

1. Независимость контроля, которая обеспечивается финансовой самостоятельностью контрольного органа; длительными сроками полномочий руководителей органов контроля, а также их конституционным характером.

2. Объективность и компетентность – неукоснительное соблюдение контролерами действующего законодательства, высокий профессиональный уровень работы контролеров на основе строго установленных стандартов.

3. Гласность предусматривает постоянную связь государственных контролеров с общественностью и средствами массовой информации.

Из этих базовых принципов вытекают и другие, носящие прикладной характер, в том числе:

- результативность; четкость и логичность предъявляемых контролерами требований; неподкупность субъектов контроля;
- обоснованность и доказательность информации, приведенной в актах проверок и ревизий; превентивность (предупреждение вероятных финансовых нарушений);
- презумпция невиновности (до суда) подозреваемых в финансовых преступлениях лиц;
- согласованность действий различных контролирующих органов и др.

ЛЕКЦИЯ 4. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ. НЕЗАВИСИМЫЙ (АУДИТОРСКИЙ) И ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ

- 4.1. Формы налогового контроля. Налоговые проверки, принципы их проведения.
- 4.2. Взаимодействие налоговых, таможенных и органов внутренних дел при проведении проверок.
- 4.3. Виды налоговых проверок.
- 4.4. Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков.
- 4.5. Способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.
- 4.6. Внешний и внутренний контроль.
- 4.7. Взаимосвязь и различие внешнего и внутреннего контроля.

Налоговый контроль – это деятельность фискальных органов за соблюдением организациями или предпринимателями, а также налоговыми агентами и плательщиками, сборов, законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Налоговым кодексом.

Существует несколько видов налогового контроля: предварительный, текущий, последующий. Они различаются по временному критерию. Выбор конкретного вида зависит от уровня развития налоговой системы и общей организации контроля. В России в настоящее время преобладает последующий налоговый контроль. Широкое применение именно этого вида контроля вызвано недостаточным уровнем информатизации налоговых органов, правовым нигилизмом налогоплательщиков и одновременно недостаточной работой с ними.

Вместе с тем в специальной литературе высказывается совершенно справедливое мнение о том, что по мере развития налогового контроля, создания принципиально новых технологий налоговой деятельности на основе применения компьютерных сетей и баз данных определяющую роль будут играть предварительный и текущий контроль, связанные с работой по разъяснению налогового законодательства, сбору, обработке и анализу широкой информации о налогоплательщиках, на основании которой могут осуществляться выборочные проверки налогоплательщиков. Однако оптимальным является сочетание предварительного, текущего и последующего контролей, которые тесно взаимосвязаны между собой.

Круг субъектов налогового контроля ограничен должностными лицами налоговых органов.

Объект налогового контроля – отношения, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов.

4.1. Формы налогового контроля. Налоговые проверки, принципы их проведения

Теории налогового права известно несколько форм налогового контроля: наблюдение, проверка, обследование, анализ, ревизия. В гл. 14 Налогового кодекса РФ (ст. ст. 87 - 100 Налогового кодекса РФ) регламентируется порядок проведения только одной формы контроля - налоговых проверок, в ходе которых возможны получение объяснений налогоплательщиков и иных обязанных лиц, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), и другие действия.

Правила, указанные в комментируемой статье, имеют общий характер: различным формам проведения налогового контроля - налоговому учету, налоговым проверкам, осмотру и т.д. – посвящены отдельные статьи гл. 14 Налогового кодекса РФ (ст. ст. 83 - 101 Налогового кодекса РФ). Тем не менее, они играют и важную самостоятельную роль, так как устанавливают:

- 1) принципы и порядок проведения налогового контроля;
- 2) налоговый контроль осуществляют лишь должностные лица (ст. ст. 33, 35 Налогового кодекса РФ) налоговых органов. Что же касается органов внутренних дел и их должностных лиц, то они осуществляют специфические формы контроля в соответствии с Законом о милиции, а в налоговых проверках принимают участие лишь по запросу налоговых органов (ст. ст. 36, 37 Налогового кодекса РФ);
- 3) должностные лица налоговых органов вправе осуществлять налоговый контроль лишь в той мере, в какой это предусмотрено кругом их полномочий (ст. 31 Налогового кодекса РФ), и с учетом правил гл. 14 Налогового кодекса РФ;
- 4) перечень ст. 82 Налогового кодекса РФ не является исчерпывающим; существуют и иные формы налогового контроля (контрольные обмеры объекта налогообложения недвижимости, количественный подсчет объектов налогообложения, построенных сооружений, транспортных средств, закупки для определения применяемых налогоплательщиком реальных цен и т.п.).

4.2. Взаимодействие налоговых, таможенных и органов внутренних дел при проведении проверок

Налоговые и таможенные органы, органы внутренних дел:

а) обязаны заключить специальное соглашение о порядке обмена друг с другом информацией о имеющихся у них:

- материалах о нарушении законодательства о налогах. При этом имеются в виду любые материалы: письменные, вещественные доказательства, предметы, магнитные носители, видеоматериалы и т.п.;

- данных о налоговых преступлениях (они предусмотрены ст. ст. 194, 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ);

- сведениях о принятых мерах по борьбе с налоговыми правонарушениями и преступлениями, другими нарушениями законодательства о налогах;

- актах, протоколах и других материалах, составляемых ими в ходе налоговых проверок (в том числе камеральных);

б) обязаны обмениваться любой другой необходимой информацией (ст. ст. 32, 36 Налогового кодекса РФ).

Исключительно большое значение имеют правила п. 4 ст. 82 Налогового кодекса о:

а) запрете, в нарушение норм Конституции РФ, Налогового кодекса РФ, иных федеральных законов:

- сбора информации о налогоплательщиках. Не имеют значения ни способы сбора (с помощью оперативной техники, осмотра помещений, обыска, фотографирования и т.п.), ни количество собранных материалов, ни характер информации;

- хранения указанной информации (в служебных сейфах, в памяти ЭВМ, на дискетах, в письменном виде, на видеороликах и т.п.);

- использования такой информации (в том числе и при осуществлении налогового контроля, и при привлечении лица к ответственности);

- распространения этой информации (например, в ходе выступления по радио, телевидению, в печатных СМИ, на конференции, во время предвыборного митинга и т.п.);

б) недопустимости нарушения принципа сохранности информации (о порядке соблюдения этого принципа, а также о порядке предоставления доступа к информации – ст. 102 Налогового кодекса РФ), составляющей:

- профессиональную тайну (то есть связанную с осуществлением той или иной деятельности в качестве постоянных занятий, профессии, работы, источника доходов, например: врачебная тайна, педагогическая, коммерческая, секреты производства и т.п.) иных лиц (т.е. не относящихся к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам), например, специалистов, экспертов и т.д.;

- адвокатскую тайну (разновидность профессиональной тайны) лиц, оказывающих плательщикам налогов юридическую помощь;

- аудиторскую тайну лиц, осуществляющих как обязательный аудит, так и аудит по заказу самих плательщиков.

4.3. Виды налоговых проверок

Камеральная проверка проводится по месту нахождения контрольного органа, и, как правило, является документальной.

Выездная проверка проводится по месту нахождения проверяемой организации и может быть как документальной, так и фактической.

Под **плановой** выездной проверкой понимается проверка деятельности организации, проводимая группой инспекторов по месту нахождения и/или ведения деятельности организации, включенная в план выездных проверок контрольной службы. Плановая выездная проверка проводится с предварительным уведомлением организации.

Уведомление организации о проведении плановой выездной проверки осуществляется посредством телефонной, факсимильной или электронной связи не позднее, чем за пять рабочих дней до даты начала проверки. К письменному уведомлению может быть приложен список документов, которые организация обязана представить инспекторам в указанный в уведомлении срок.

Проверка организации, не включенная в план выездных проверок, является **внеплановой**; она проводится группой инспекторов по месту нахождения и/или ведения деятельности организации и назначается с целью проверки исполнения предписаний об устранении выявленных нарушений.

4.4. Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков

Начиная с 14 октября 2008г. Концепция планирования выездных налоговых проверок содержит 12 общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок:

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).

Налоговая нагрузка рассчитана как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстата).

Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности

Вид экономической деятельности	Налоговая нагрузка, %	
	2006 год ¹	2007 год
1	2	3
Всего	11,6	14,4
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство – всего	5,5	8,7
Рыболовство, рыбоводство	13,7	15,3
Добыча полезных ископаемых – всего	45,1	54,8
добыча топливно-энергетических полезных ископаемых – всего	49,4	60,2
добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических	14,4	17,9
Обрабатывающие производства – всего	7,2	10,5
производство пищевых продуктов, включая напитки	13,1	15,7
текстильное и швейное производство	5,7	12,3
производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	4,9	7,6
Обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели	3,5	8,0
производство целлюлозы, древесной массы, бумаги, картона и изделий из них	3,7	5,1
издательская и полиграфическая деятельность, тиражирование записанных носителей информации	12,5	16,5
производство кокса и нефтепродуктов	3,2	8,6
химическое производство	4,4	7,2
производство резиновых и пластмассовых изделий	4,7	7,1
производство прочих неметаллических минеральных продуктов	8,9	12,3
металлургическое производство и производство готовых металлических изделий	6,7	9,0
производство машин и оборудования	11,8	17,2
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	7,8	12,3
производство транспортных средств и оборудования	5,5	7,8
прочие производства	4,8	6,3
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды – всего	7,3	9,0
производство, передача и распределение электрической энергии	7,0	8,4
производство и распределение газообразного топлива	4,2	6,1
производство, передача и распределение пара и горячей воды (тепловой энергии)	1,1	8,1

¹ Расчет за 2006 год произведен без учета поступлений по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

1	2	3
Строительство	11,9	15,9
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	3,8	3,9
Гостиницы и рестораны	10,7	16,3
Транспорт и связь – всего	11,7	15,0
из него – деятельность железнодорожного транспорта	8,1	15,5
Связь	16,5	18,0
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	18,2	29,5
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	16,8	18,2
из них – деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта	15,3	21,9

2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов: осуществление организацией финансово-хозяйственной деятельности с убытком в течение 2-х и более календарных лет.

3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период. Доля вычетов по налогу на добавленную стоимость от суммы начисленного с налоговой базы налога равна либо превышает 89% за период 12 месяцев.

4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

По налогу на прибыль организаций: несоответствие темпов роста расходов по сравнению с темпом роста доходов по данным налоговой отчетности с темпами роста расходов по сравнению с темпом роста доходов, отраженными в финансовой отчетности.

5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

Информацию о статистических показателях среднего уровня заработной платы по виду экономической деятельности в городе, районе или в целом по субъекту Российской Федерации можно получить из следующих источников:

1) официальные Интернет-сайты территориальных органов Федеральной службы государственной статистики (Росстат).

Информация об адресах Интернет-сайтов территориальных органов Федеральной службы государственной статистики (Росстат)

находится на официальном Интернет-сайте Федеральной службы государственной статистики (Росстат) www.gks.ru;

2) сборники экономико-статистических материалов, публикуемые территориальными органами Федеральной службы государственной статистики (Росстат) (статистический сборник, бюллетень и др.);

3) по запросу в территориальный орган Федеральной службы государственной статистики (Росстат) или налоговый орган в соответствующем субъекте Российской Федерации (инспекция, управление ФНС России по субъекту Российской Федерации);

4) официальные Интернет-сайты управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации после размещения на них соответствующих статистических показателей.

б. Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.

В части специальных налоговых режимов принимается во внимание приближение (менее 5%) к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, влияющих на исчисление налога для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы налогообложения (2 и более раза в течение календарного года).

В части единого сельскохозяйственного налога.

Приближение к предельному значению установленного статьей 346.3 Налогового кодекса Российской Федерации показателя, необходимого для применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей:

- доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), определяемая по итогам налогового периода, составляет не менее 70 процентов.

В части упрощенной системы налогообложения.

Неоднократное приближение к предельным значениям установленных статьями 346.12 и 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации показателей, необходимых для применения упрощенной системы налогообложения:

- доля участия других организаций составляет не более 25 процентов;

- средняя численность работников за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным орга-

ном исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, составляет не более 100 человек;

- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, составляет не более 100 млн. рублей;

- предельный размер доходов, определяемый по итогам отчетного (налогового) периода в соответствии со статьей 346.15 и подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации, составляет не более 24,8 млн. рублей.

В части единого налога на вмененный доход.

Неоднократное приближение к предельным значениям установленных статьей 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации показателей, необходимых для применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход:

- площадь торгового зала магазина или павильона по каждому объекту организации розничной торговли составляет не более 150 кв. метров;

- площадь зала обслуживания посетителей по каждому объекту организации общественного питания, имеющему зал обслуживания посетителей, составляет не более 150 кв. метров;

- количество имеющихся на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) автотранспортных средств, предназначенных для оказания автотранспортных услуг, составляет не более 20 единиц;

- общая площадь спальных помещений в каждом объекте, используемом для оказания услуг по временному размещению и проживанию, не более 500 кв. метров.

7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

По налогу на доходы физических лиц.

Доля профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных статьей 221 Налогового кодекса Российской Федерации, заявленных в налоговых декларациях физических лиц, зарегистрированных в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в общей сумме их доходов превышает 83 процента.

8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

Под налоговой выгодой для целей настоящего Постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

О необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Следующие обстоятельства сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;

- взаимозависимость участников сделок;

- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Однако эти обстоятельства (в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами) могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.) или от эффективности использования капитала.

Факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности, и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.

Отсутствие без объективных причин пояснений налогоплательщика относительно выявленных в ходе камеральной налоговой проверки ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявленных несоответствий сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, в случае, если в целях, предусмотренных п. 3 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации, налогоплательщик вызван в налоговый орган на основании письменного Уведомления о вызове налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), предусмотренного пп. 4 п. 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, содержащего требование представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами).

Два и более случая с момента государственной регистрации юридического лица, представления при проведении выездной налоговой проверки в регистрирующий орган Заявления о государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица в части внесения изменений в сведения об адресе (месте нахождения) юридического лица, если указанные изменения влекут необходимость изменения места постановки на учет по месту нахождения данного налогоплательщика-организации.

11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

Расчет рентабельности продаж и активов, начиная с 2006 года, по основным видам экономической деятельности приведен в приложении N 4 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@.

Рентабельность проданных товаров (продукции, работ, услуг) и активов организации по видам экономической деятельности

	2006		2007	
	Рентабельность проданных товаров (продукции, работ, услуг), % ²	Рентабельность активов, %	Рентабельность проданных товаров (продукции, работ, услуг), %	Рентабельность активов, % ³
1	2	3	4	5
Всего, в том числе	14,0	9,3	14,3	10,5
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	9,0	4,0	14,5	6,5
Рыболовство, рыбоводство	7,4	6,5	11,0	8,1
Добыча полезных ископаемых, в том числе	30,9	16,5	31,5	16,3
добыча топливно-энергетических полезных ископаемых	29,5	16,5	31,1	16,5
добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических	41,8	16,3	33,6	15,2
Обрабатывающие производства, в том числе:	15,9	15,1	18,4	14,3
производство пищевых продуктов, включая производство напитков и табака	9,3	7,3	10,5	6,5
текстильное и швейное производство	3,4	2,7	4,9	1,9
производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	6,5	4,0	6,9	5,4
обработка древесины и производство изделий из дерева	5,3	2,4	9,6	4,8
Целлюлозно-бумажное производство; издательская и полиграфическая деятельность	13,1	11,0	11,6	9,7
производство кокса и нефтепродуктов	17,9	24,3	28,3	21,7
Химическое производство	17,0	14,2	19,7	15,3
производство резиновых и пластмассовых изделий	6,9	12,7	8,1	8,3

² Рентабельность проданных товаров (продукции, работ, услуг) – соотношение величины сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) от продаж и себестоимости проданных товаров (продукции, работ, услуг). В случае, если сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток) от продаж отрицательный – имеет место убыточность.

³ Рентабельность активов – соотношение сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) и стоимости активов организаций. В случае, если сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток) отрицательный – имеет место убыточность.

1	2	3	4	5
производство прочих неметаллических минеральных продуктов	19,7	17,2	29,0	21,4
металлургическое производство и производство готовых металлических изделий, в том числе:	31,9	25,7	32,4	24,0
металлургическое производство	36,3	27,8	38,0	25,8
производство готовых металлических изделий	7,2	7,0	7,5	6,5
производство машин и оборудования	8,8	6,5	9,4	6,8
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	9,9	8,3	10,2	8,9
производство транспортных средств и оборудования	6,3	3,1	6,6	3,9
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	3,8	3,1	5,3	3,3
Строительство	5,6	4,0	6,3	4,4
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования, в том числе:	11,5	9,9	9,5	8,6
торговля автотранспортными средствами и мотоциклами, их техническое обслуживание и ремонт	5,3	13,7	6,3	15,6
оптовая торговля, включая торговлю через агентов, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами	14,1	10,0	11,5	8,6
розничная торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами; ремонт бытовых изделий и предметов личного пользования	4,9	7,3	4,0	5,8
Гостиницы и рестораны	16,3	12,6	16,2	14,1
Транспорт и связь, из них:	14,3	15,0	16,3	6,8
Связь	33,5	13,4	39,2	17,2
Финансовая деятельность	17,6	3,9	6,2	19,4
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг, из них:	11,6	3,6	11,5	12,8
научные исследования и разработки	11,0	5,1	10,2	4,8
Государственное управление и обеспечение военной безопасности; обязательное социальное обеспечение	1,0	8,6	2,8	2,2
Образование	6,6	6,2	7,6	5,8
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	7,2	5,1	8,5	6,2
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	12,4	8,2	12,7	10,5

В части налога на прибыль организаций.

Отклонение (в сторону уменьшения) рентабельности по данным бухгалтерского учета налогоплательщика от среднеотраслевого показателя рентабельности по аналогичному виду деятельности по данным статистики на 10% и более.

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

ФНС России по результатам контрольной работы, с учетом досудебного урегулирования споров с налогоплательщиками и сложившейся арбитражной практики, определяет наиболее распространенные способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды.

При оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, налогоплательщику рекомендуется исследовать следующие признаки:

- отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-поставщика и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-покупателя при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров;

- отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании-контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;

- отсутствие документального подтверждения полномочий представителя контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;

- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и/или производственных и/или торговых площадей;

- отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента и т.п.). При этом негативность данного признака усугубляется наличием доступной информации (например, в СМИ, наружная реклама, Интернет-сайты и т.д.) о других участниках рынка (в том числе производителях) идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), в том числе предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам;

- отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ (общий доступ, официальный сайт ФНС России www.nalog.ru).

Наличие подобных признаков свидетельствует о высокой степени риска квалификации подобного контрагента налоговыми органами как проблемного (или «однодневки»), а сделки, совершенные с таким контрагентом, сомнительными.

Дополнительно повышают такие риски одновременное присутствие следующих обстоятельств:

- контрагент, имеющий вышеуказанные признаки, выступает в роли посредника;

- наличие в договорах условий, отличающихся от существующих правил (обычаев) делового оборота (например, длительные отсрочки платежа, поставка крупных партий товаров без предоплаты или гарантии оплаты, несопоставимые с последствиями нарушения сторонами договоров штрафными санкциями, расчеты через третьих лиц, расчеты векселями и т.п.);

- отсутствие очевидных свидетельств (например, копий документов, подтверждающих наличие у контрагента производственных мощностей, необходимых лицензий, квалифицированных кадров, имущества и т.п.) возможности реального выполнения контрагентом условий договора, а также наличие обоснованных сомнений в возможности реального выполнения контрагентом условий договора с учетом времени, необходимого на доставку или производство товара, выполнение работ или оказание услуг;

- приобретение через посредников товаров, производство и изготовление которых традиционно производится физическими лицами, не являющимися предпринимателями (сельхозпродукция, вторичное сырье (включая металлолом), продукция промысла и т.п.);

- отсутствие реальных действий плательщика (или его контрагента) по взысканию задолженности. Рост задолженности плательщика (или его контрагента) на фоне продолжения поставки в адрес должника крупных партий товаров или существенных объемов работ (услуг);

- выпуск, покупка/продажа контрагентами векселей, ликвидность которых не очевидна или не исследована, а также выдача/получение займов без обеспечения. При этом негативность данного признака усугубляет отсутствие условий о процентах по долговым обязательствам любого вида, а также сроки погашения указанных долговых обязательств больше трех лет;

- существенная доля расходов по сделке с «проблемными» контрагентами в общей сумме затрат налогоплательщика, при этом отсутствие экономического обоснования целесообразности такой сделки при одновременном отсутствии положительного экономического эффекта от ее осуществления и т.п.

Соответственно, чем больше вышеперечисленных признаков одновременно присутствуют во взаимоотношениях налогоплательщика с контрагентами, тем выше степень его налоговых рисков.

Налогоплательщикам, по самостоятельной оценке которых риски по настоящему пункту Критериев высоки; желающим снизить или полностью исключить указанные риски, рекомендуется:

- исключить сомнительные операции при расчете налоговых обязательств за соответствующий период;

- уведомить налоговые органы о мерах, предпринятых ими для снижения данных рисков (уточнении налоговых обязательств), для возможности своевременного учета откорректированных налоговых обязательств данных налогоплательщиков при отборе объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Уведомление производится путем подачи в налоговый орган по месту нахождения организации (или по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика) уточненных налоговых деклараций по налогам за те периоды, в которых осуществлялась деятельность с высоким налоговым риском.

Для идентификации цели подачи данной уточненной декларации (снижение/исключение рисков по пункту 12 Критериев) налогоплательщикам предлагается одновременно с уточненной декларацией представлять Пояснительную записку по форме, рекомендуемой ФНС России (приложение N 5 к Приказу от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@) (далее - Пояснительная записка).

В аналогичном порядке налогоплательщик может задекларировать уточненные налоговые обязательства, возникшие в результате принятия мер по снижению налоговых рисков при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности с применением способов, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, но не представленных на сайте.

Налоговый орган, получивший уточненные налоговые декларации, а также представленную вместе с ними Пояснительную записку, проводит камеральную налоговую проверку в соответствии со ст. 88 Налогового кодекса Российской Федерации. При проведении камеральных налоговых проверок указанных уточненных деклараций с представленной к ним Пояснительной запиской дополнительные документы у налогоплательщика не требуются.

Факт подачи налогоплательщиком уточненной декларации с целью снижения (исключения) рисков по пункту 12 налоговые органы учитывают в процессе отбора объектов для проведения выездных на-

логовых проверок (или корректировки уже утвержденных планов выездных налоговых проверок) в сочетании с другими Критериями.

В случае наличия у налогового органа информации о ведении деятельности с признаками нарушений налогового законодательства, в отношении налогоплательщика, заявившего о мерах, предпринятых им для снижения рисков по пункту 12, решение о назначении выездной налоговой проверки принимается только после предварительного согласования с ФНС России.

4.5. Способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском

4.5.1. Общие вопросы получения необоснованной налоговой выгоды с использованием фирм-«однодневок».

Использование в хозяйственной деятельности фирм-«однодневок» является одним из самых распространенных способов получения необоснованной налоговой выгоды. Концептуально суть схемы сводится к включению в цепочку хозяйственных связей лиц, не исполняющих свои налоговые обязательства. Можно выделить два основных направления получения необоснованной налоговой выгоды с использованием фирм-«однодневок».

- Использование фирм-«однодневок» для создания фиктивных расходов и получения вычетов по косвенным налогам без соответствующего движения товара (работ, услуг). В данном случае организация (желающая получить необоснованную налоговую выгоду) заключает хозяйственные договоры с лицом, не исполняющим свои налоговые обязательства, причем деятельность фирмы-«однодневки», как правило, прямо или косвенно подконтрольна получателю необоснованной налоговой выгоды, перечисляет ему определенную договором сумму (в том числе сумму косвенных налогов). Со стороны контрагента условия договора фактически не исполняются, представляются только необходимые первичные документы, подтверждающие совершение операций. То есть соблюдаются формальные требования к документальному подтверждению произведенных расходов и принятию к вычету сумм косвенных налогов.

- Использование фирм-«однодневок» с целью увеличения добавленной стоимости товара, уменьшения налоговой нагрузки на производственные подразделения. Данная схема построения хозяйственных связей характерна при реализации товаров, имеющих низкую себестоимость. Производитель (импортер) реализует продукцию по цене, близкой к себестоимости, лицу, не исполняющему свои налого-

вые обязательства. Далее фирма-«однодневка» реализует тот же товар с существенной наценкой лицу, осуществляющему сбыт конечным потребителям. В рассматриваемой ситуации основная налоговая нагрузка приходится на фирму-«однодневку», в то время как производитель и конечный продавец имеют минимальную налоговую нагрузку.

В описанном случае получателем необоснованной налоговой выгоды может выступать, в зависимости от фактически сложившихся экономических условий, как производитель, так и конечный продавец.

4.5.2. Применение схем получения необоснованной налоговой выгоды при реализации недвижимого имущества.

Применение схем получения необоснованной налоговой выгоды оказывает негативный эффект как на объемы бюджетных поступлений, так и имеет ряд других социально негативных последствий. Сложившаяся практика реализации недвижимого имущества и используемые схемы перехода права собственности направлены, с одной стороны, на получение необоснованной налоговой выгоды, с другой - на ущемление прав потребителей - физических лиц, покупателей недвижимого имущества.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

Группа - совокупность лиц, осуществляющих деятельность на рынке недвижимости, в состав которой входит агентство недвижимости, а также взаимозависимые организации, ряд которых является фирмами-«однодневками»;

Агентство недвижимости – одно из основных производственных подразделений группы, может выступать как инвестор, эмитент ценных бумаг, используемых для расчетов при приобретении недвижимости;

Зависимые организации – лица, формально являющиеся инвесторами строительства или эмитентами векселей, как правило не исполняющие свои налоговые обязательства.

Одна из самых распространенных схем реализации недвижимости выглядит следующим образом: лица, желающие приобрести квартиру, обращаются в агентство недвижимости, заключают договор инвестирования на строительство жилья. Расчеты по договору осуществляются векселями, приобретенными у зависимых от агентства недвижимости организаций, или заключаются договоры инвестирования с зависимыми по отношению к агентству недвижимости обществами, а оплата осуществляется векселями агентства недвижимости. Вексельные расчеты, в данном случае, не обусловлены разумным экономическим смыслом, покупатели квартир, обращаясь в агентство недвижимости, изначально не имеют намерений приобретать какие-либо цен-

ные бумаги, их приобретение связано исключительно с расчетами за квартиры и навязано агентством недвижимости. То обстоятельство, что налоговые обязательства взаимозависимых по отношению к агентству недвижимости лиц исполняются не в полном объеме (чаще всего эти организации являются фирмами-«однодневками»), позволяет группе в целом незаконно минимизировать свои налоговые обязательства.

Использование приведенной схемы резко повышает риск неполучения имущества.

Приведенная выше схема получения налоговой выгоды при операциях с недвижимостью не является единственной, с которой связаны повышенные налоговые риски. Весьма распространена схема с обязательным страхованием инвестиционных рисков. В данном случае стоимость квартиры делится на две части, первая - стоимость инвестиционного взноса, вторая - сумма страховой премии. Лицо, желающее приобрести квартиру, принуждается застраховать инвестиционные риски. При этом страхуется риск третьих лиц – риск агентства недвижимости. Наступление страхового случая в такой ситуации изначально невозможно. Инвестиционная составляющая в договорах на приобретение квартир, как правило, близка к себестоимости квартиры, а экономически необоснованная страховая премия не включается в базу по налогу на прибыль агентства недвижимости, то есть агентство недвижимости занижает стоимость квартир для целей налогообложения на сумму страховой премии. Организации, осуществляющие страхование, имеют ряд признаков недобросовестности, что в системной взаимосвязи с порядком реализации квартир позволяет сделать вывод о том, что деятельность страховой организации ведется в интересах агентства недвижимости. Для потребителей негативный эффект от применения подобной схемы проявляется при расторжении инвестиционного договора, в этом случае возмещение суммы страховой премии практически невозможно.

Схемы получения необоснованной налоговой выгоды с привлечением недобросовестных страховых организаций активно используются не только при реализации недвижимого имущества, но также при осуществлении арендных, лизинговых и других операций.

4.5.3. Схема получения необоснованной налоговой выгоды при производстве алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Определенную специфику имеют схемы получения необоснованной налоговой выгоды организациями, занимающимися лицензированными видами деятельности, в частности производством алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

Налогоплательщик – организация, имеющая необходимые лицензии и технологическое оборудование, занимающаяся производством этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

Поставщик – организация, осуществляющая поставки спиртосодержащей продукции в адрес налогоплательщика.

Специфика данных схем связана с рядом технологических особенностей производства алкогольной продукции (водки). Согласно действующим положениям нормативных правовых актов в ее производстве может участвовать как этиловый спирт, так и спиртосодержащая продукция - бражные дистилляты, настои спиртованные и т.п. В случае производства алкогольной продукции (водки) из этилового спирта налоговая нагрузка по акцизу существенно выше, чем при производстве той же продукции из бражных дистиллятов, настоев спиртованных или иной спиртосодержащей продукции. Данный факт связан с разницей в сумме акциза, подлежащей вычету производителем по приобретенной продукции (по спиртосодержащему сырью применяется вычет по ставке акциза в размере 173,5 руб., по спирту – 25,15 руб.).

При применении схемы одна или ряд организаций, находящихся в цепочке поставщиков спиртосодержащей продукции, не исполняют свои налоговые обязательства.

Существенным признаком применения схемы незаконного возмещения сумм акциза из бюджета является отсутствие реальных хозяйственных операций по приобретению налогоплательщиком спиртосодержащей продукции, использованной согласно представленным организацией документам, в качестве основообразующего сырья при производстве алкогольной продукции.

При этом поставки спиртосодержащей продукции отражаются только в формально оформленных товаросопроводительных документах.

Свидетельством применения схемы также является отсутствие у поставщика (производителя) спиртосодержащей продукции технической базы для производства отраженного в учете объема реализованной продукции (отсутствует необходимое технологическое оборудование, коммуникации, квалифицированный персонал, сырье для производства продукции). Денежные потоки в подобных случаях, как правило, не соответствуют предусмотренным договорами хозяйственным операциям (в частности, оплата производится на счета третьих лиц, не имеющих отношения к поставке или производству спиртосодержащей продукции). Показатели отчетности участников схемы не соответствуют реальным показателям финансово-хозяйственной деятельности.

Таким образом, выявление указанных признаков в их системной взаимосвязи свидетельствует о применении схемы, целью которой является получение необоснованной налоговой выгоды.

Необоснованная налоговая выгода соответствует сумме неуплаченного акциза в бюджет организациями, поставляющими спиртовые настои производителям водки.

4.5.4. Схема получения необоснованной налоговой выгоды с использованием инвалидов (льгота по подпункту 2 пункта 3 статьи 149 НК РФ).

Лицами, участвующими в схеме, являются:

Налогоплательщик – организация, численность инвалидов в которой составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;

Фирма-аутсорсер – организация, предоставляющая квалифицированный персонал.

Организация, формально соответствующая требованиям, предъявляемым для освобождения от уплаты НДС, как организация, в состав которой входят инвалиды, занимается производством продукции силами персонала, привлеченного по договорам аутсорсинга. Находящиеся в штате сотрудники не в состоянии (по причине состояния здоровья и (или) квалификации) обеспечить производство реализуемой продукции. При этом льгота по НДС применяется в отношении всего объема производимой налогоплательщиком продукции.

Налогоплательщик искусственно создает условия для применения вышеуказанной льготы по продукции, произведенной с привлечением персонала третьих лиц, так как привлеченный персонал не учитывается при определении средней численности работников предприятия и фонда оплаты труда.

Таким образом, налогоплательщик злоупотребляет правом на применение льготы, предусмотренной подпунктом 2 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации.

4.6. Внешний и внутренний контроль

В зависимости от структуры взаимоотношений лиц, осуществляющих контроль, и управляемого субъекта, различают следующие виды контроля:

- внешний;
- внутренний;
- смешанный.

Система внутреннего контроля – это комплекс мер, принимаемых руководством организации для предупреждения и выявления негативных событий.

Государственный контроль для большинства организаций является внешним. Коммерческий (аудиторский) контроль для проверяемых организаций в большинстве случаев является внешним. Внутрихозяйственный контроль, как правило, внутренний.

Смешанным видом контроля является деятельность таких контролирующих субъектов:

- совет директоров или наблюдательный совет;
- ревизионная комиссия;
- службы финансового контроля материнской компании холдинга, осуществляющие контроль дочерних компаний.

При осуществлении государственного контроля ревизор работает по утвержденной инструкции, а аудитор – независимо, в соответствии со стандартами аудиторской деятельности.

Внутрихозяйственный контроль подразделяется на:

- внутриведомственный (Минатом, Агентство воздушных перевозок);
- внутрифирменный.

4.7. Взаимосвязь и различия внешнего и внутреннего контроля

Особую форму имеют отношения внешнего коммерческого (аудиторского) контроля и внутреннего финансового контроля. Внешний аудитор может изучать и использовать в своей работе документы, подготовленные внутренними службами контроля. Однако внешний аудитор имеет право не доверять внутреннему контролю, предполагая его заинтересованность в искажении данных отчетности организации.

Внешние аудиторы оказывают важное воздействие на качество внутреннего контроля, в том числе путем его обсуждений с менеджментом и советом директоров или комитетом по аудиту и рекомендаций по его улучшению.

Внешняя аудиторская организация должна иметь право свободно и в полном объеме общаться с внутренними аудиторами.

К задачам службы внутреннего аудита относятся: анализ финансовой отчетности; сопоставимость ее показателей со статистической и оперативной отчетностью; оценка достоверности активов и пассивов; проверка адекватного отражения хозяйственных операций в учете и правильности составления отчетности; оперативное представление необходимой информации руководству головной организации; эффективное взаимодействие с внешними аудиторами; предупреждение санкций со стороны налоговых и других контролирующих органов.

Внутренний аудит характеризуется как деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий акционерам и консультаций менеджменту, направленных на совершенствование деятельности организации.

Внешний аудит отличается от внутреннего постановкой разных целей, ориентированных у первого – на собственников и защиту их интересов, а у второго – на руководство организации, состоящее в ряде случаев из наемных менеджеров.

Связи внешнего аудита характеризуются как горизонтальные, партнерские, равноправные во взаимоотношениях с клиентом. Правовое регулирование основано на Законе об аудите, ГК РФ, некоторых подзаконных актах (постановлениях Правительства РФ, приказах Минфина России).

Внутренний же аудит построен на иерархических, вертикальных связях с подчинением непосредственно руководству головной организации. Отношения работников регулируются Трудовым кодексом РФ и локальными актами.

Внешний аудит в рамках оказания аудиторских услуг не дает оценку экономической обоснованности управленческих решений и эффективности деятельности подразделений компаний, что обычно является одной из задач аудита внутреннего.

Задача ревизий – выявить нарушения, устранить их, наказать виновных. Ревизии направлены на обеспечение сохранности активов, пресечение и профилактику злоупотреблений. Цели ревизии определены в Инструкции о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации.

Практические задачи аудита – оказание помощи и улучшение финансового положения, привлечение пассивов (инвесторов, кредиторов), консультирование аудируемых лиц.

Главное различие заключается в том, что ревизии, так же, как и внешние аудиторские проверки, носят эпизодический характер, внутренний аудит проводится систематически, постоянно, а число выполняемых им задач значительно больше.

ЛЕКЦИЯ 5. ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРК НЕКОТОРЫХ УЧАСТКОВ УЧЕТА. ОБЩЕСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ

- 5.1. Ревизия операций с денежными средствами.
- 5.2. Проверка операций с основными средствами.
- 5.3. Ревизия расчетов по заработной плате.
- 5.4. Проверка расчетов с подотчетными лицами.
- 5.5. Общественный контроль.

5.1. Ревизия операций с денежными средствами

Ревизия операций с денежными средствами включает проверку кассовых, банковских и валютных операций, осуществляемых организацией.

Денежные средства организации – это наиболее подвижные и легко реализуемые активы. Завершая кругооборот средств хозяйства и будучи исходным пунктом нового кругооборота, денежные операции носят массовый характер применения и наиболее уязвимы с точки зрения различного рода нарушений и злоупотреблений.

Операции, связанные с движением денежных средств, должны проверяться, как правило, сплошным методом.

Основная цель проверки – законность, достоверность и хозяйственная целесообразность совершенных операций на счетах, отражающих движения денежных средств.

В зависимости от вида денежных средств детализируются цели проверки и используемые документы, как источник информации.

В составе денежных средств наиболее подвижный характер имеют наличные деньги, движение которых совершается посредством кассовых операций. Последние охватывают такие хозяйственные факты, как выдачу заработной платы, значительную часть административно-хозяйственных расходов, операции по подотчетным суммам и т.д.

Операции с денежной наличностью требуют тщательной проверки, осуществляемой четко разработанными методами.

Выявление злоупотреблений являются одной из важнейших задач ревизии кассовых операций. Необходимо не только выявить факты недостач (хищений), но и определить условия, которые их подготовили, способствовали им и мешали их своевременному выявлению.

Целью ревизии кассовых операций являются проверки соблюдения:

- условий хранения и сохранности наличных денег и других ценностей в кассе и при доставке их из банка;

- установленного порядка хранения чековых книжек, корешков чеков и получения по ним денег;
- правил документального оформления операций по приходу и выдаче денег из кассы;
- лимита хранения наличных денег в кассе;
- порядка выдачи денег в подотчет на командировочные и хозяйственные расходы и другие нужды;
- своевременности и полноты оприходования наличных денег, полученных из банков, от юридических и физических лиц;
- кассовой дисциплины при производстве кассовых операций;
- учета кассовых операций и ведения кассовой книги и книг аналитического учета по другим ценностям, хранящимся в кассе;
- порядка расчета наличностью с юридическими лицами за отгруженную продукцию (работы, услуги) и другие материальные ценности;
- использования по назначению полученных по чекам из банков наличных денег;
- полноты и своевременности возврата в банки по окончании рабочего дня сверхлимитных остатков наличных денег;
- наличия случаев выдачи наличных денег посторонним лицам без оформленных доверенностей.

Источниками информации при проверке кассовых операций являются:

- первичные документы по оформлению приема и выдачи наличных денег;
- кассовая книга;
- журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов;
- книга учета принятых и выданных кассиром денег;
- первичные оправдательные документы к кассовым документам;
- учетные регистры по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», другим расчетным счетам, балансы и другие отчетные формы.

Основные этапы проверки кассовых операций следующие.

- Инвентаризация фактического остатка наличных денег в кассе и соответствие его учетным данным по кассовой книге.
- Проверка по приходным и расходным ордерам полноты и своевременности оприходования списания наличных денег по кассовой книге.

- Проверка наличия оправдательных документов к приходным и расходным ордерам, на основании которых они оформлены.
- Проверка законности совершенных хозяйственных операций.
- Проверка фактического наличия других ценностей, хранящихся в кассе (ценных бумаг, ценных подарков, драгоценных вещей и других ценностей), которые в соответствии с действующими нормативными документами надлежит хранить в кассе.
- Проверка итогов в кассовой книге и других учетных регистрах (журналах-ордерах, ведомостях).
- Обеспечение сохранности денежных средств при их получении, доставке из банка (предприятия), хранении и выдаче на предприятии в соответствии с требованиями Рекомендаций Министерства внутренних дел РФ по обеспечению сохранности денежных средств при их хранении и транспортировке (приложение №2 к Порядку ведения кассовых операций).
- Проверка полноты оприходования по местам хранения закупленных материальных ценностей и отражение прихода по соответствующим книгам учета.
- Проверка наличия письменного договора о полной материальной ответственности с кассиром.

Помимо описанных выше приемов и методов проведения проверок кассовых операций в программу рекомендуется включить и следующие вопросы:

- проводятся ли на предприятии внезапные проверки остатков денежной наличности в кассе. Если проводятся, то кто осуществляет такие проверки;
- снимаются ли остатки денег в кассе перед составлением бухгалтерской отчетности;
- на кого возложены функции оформления приходных и расходных кассовых ордеров, обращая при этом особое внимание на недопущение их оформления кассиром;
- кто осуществляет прием от кассира кассовых отчетов и оправдательных документов к ним;
- допускается ли кассиром внесение в кассовую книгу неоговоренных исправлений в произведенные ранее записи;
- осуществляется ли надлежащий учет депонированных сумм.

Проверяя кассовые операции, аудитор должен установить, как соблюдается порядок ведения кассовых операций, кассовая дисциплина, законность и целесообразность совершенных операций с наличными деньгами.

При этом особое внимание необходимо обращать на оформление первичных документов в соответствии с требованиями законодательства.

Тщательно проверяются:

- в платежных ведомостях – достоверность подписи получателей денег. Имеют место случаи, когда один получатель в ведомости расписывается за несколько человек;

- в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров – соответствие дат, порядковой нумерации и сумм, с аналогичными показателями в приходных и расходных ордерах и кассовой книге;

- в расходных ордерах – правильность учинения записи полученных сумм (прописью) и самой подписи получателем денег, а также заполнение паспортных данных получателей, не состоящих в штатной численности организации;

- во всех документах – наличие подписей распорядителей денежных средств. Обращается внимание на то, что руководитель подписывает лично все расходные кассовые документы. Исключение составляют только периоды, когда руководитель временно отсутствует в организации и свои функции он приказом передает другому лицу, временно его замещающим (отпуск, командировка, болезнь). В соответствии с Гражданским кодексом РФ, нарушение порядка подписи документов за руководителями (первых лиц) влечет за собой не признание юридической силы таких документов (и других тоже);

- в кассовой книге – оформление и ее ведение, правильность внесенных исправлений. Особенное внимание обращается на правильность подсчета итоговых оборотов и выведение остатков наличных денег по окончании дня.

При проверке полноты оприходования наличных денег, полученных по чекам из банка, необходимо проверить наличие всех корешков чековой книжки.

При наличии в организации нескольких кассиров, необходимо проверить правильность ведения книг учета принятых и выданных денег, которые открываются на каждого кассира.

Проводя проверку соблюдения кассовой дисциплины, необходимо установить:

- использование полученных из банка наличных денег в кассе по целевому назначению;

- соответствие остатков наличных денег в кассе установленному банком лимиту;

- своевременность и полноту сдачи в банк неиспользованных наличных денег, полученных для выплаты заработной платы, премий, пособий и сумм по прочим поступлениям;

- соблюдение установленных правил расчетов наличными деньгами.

Если через кассу предприятия принимается плата за квартиру, коммунальные услуги (при наличии на балансе ЖКХ), то очень важно, хотя бы выборочно, проверить показатели приходных ордеров с выписками из лицевых счетов квартиросъемщиков. При обнаружении нарушений и злоупотреблений провести проверку аналогичных документов у квартиросъемщиков. После таких проверок иногда вскрываются хищения денежных средств.

Особое внимание следует уделить проверке выплаты депонированных сумм по не полученной вовремя зарплате (других начислений). При этом обязательно необходимо (хотя бы выборочно) проверить выданные суммы с аналогичными суммами, числящимися в книге (картотеке) учета депонированных сумм.

Важным элементом проверки кассовых операций является проверка правильности корреспондентских счетов, указанных в документах, особенно расходных.

Изученные ревизионной практикой злоупотребления в области кассовых операций могут быть классифицированы следующим образом:

- неоприходование или не полное оприходование наличных денег, полученных в банке по чекам или принятых по приходным ордерам от юридических и физических лиц, а также полученных от юридических лиц по доверенностям;

- излишнее списание денег по кассе (кассовой книге) путем занижения итоговых оборотов по приходу кассовой книги или, наоборот, завышения оборотов по расходу, а также в результате обнаруженных ошибок в счетах (других аналогичных документах); повторное списание сумм по одним и тем же документам;

- нарушения действующего порядка расчета наличными денежными средствами, в том числе: превышение установленного лимита расчета личными деньгами с юридическими лицами и предпринимателями, действующими без образования юридического лица, расчеты с физическими лицами без применения контрольно-кассовых машин, или с их применением, но без регистрации в налоговых органах;

- отсутствие в документах необходимых подписей должностных лиц;

- несвоевременное отражение приходно-расходных кассовых документов в учетных регистрах;

- отсутствие документов, послуживших основанием для совершения в учетных регистрах записей хозяйственных операций;
- списание денег по кассе без оснований или по подложным (фиктивным) документам;
- ошибки в написании сумм получателями денег в расходных ордерах;
- несовпадение дат или сумм приходных или расходных ордеров с аналогичными их показателями в журнале регистрации;
- прямое хищение денежных средств (встречается крайне редко), выявляется при проверке кассы методом инвентаризации кассовой наличности. Оно маскируется иногда расписками должностных лиц, покрывающими по существу растраты. Недостача денег также может быть связана с временным незаконным заимствованием денег для других незаконных операций.

При ревизии банковских операций целью проверки являются:

- своевременность, законность, достоверность и целесообразность отраженных на счетах в банках осуществленных операций по поступлению и списанию денежных средств;
- проверка количества открытых и участвующих в расчетах счетов, законность совершения операций по каждому открытому счету;
- обоснованность получения и использования кредитов и займов, своевременности их погашения;
- проверка состояния платежно-расчетной дисциплины по заключенным договорам и т.д.;
- проверка полноты и своевременности оприходования поступивших на счета денежных средств;
- проверка полноты и соответствия оплаченных средств предъявленным счетам;
- проверка наличия оправдательных документов по каждой сумме, отраженной в выписке банка по соответствующему счету;
- проверка правильности применения корреспонденции счетов по банковским операциям;
- проверка операций по открываемым на предприятии счетам на уполномоченных лиц;
- не допускается ли неправильное перечисление авансов и платежей по бестоварным счетам и другим незаконным операциям, особенно на оплату счетов за продукцию и услуги других организаций, не имеющих отношения к проверяемой организации;
- организован ли должный учет на предприятии полученных в банке (банках) чековых книжек на получение наличных денег.

Источники информации:

- выписки банков по соответствующим счетам с приложенными к ним документами, послужившими основанием для совершения пригодно-расходных операций (копии платежных поручений, требований, мемориальных ордеров; корешки денежных и расчетных чеков и другие);

- учетные регистры по счетам 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»;

- балансы и другие документы и учетные регистры, в которых отражаются операции, связанные с использованием денежных средств;

- договоры с юридическими и физическими лицами;

- претензионные иски;

- исполнительные листы и др.

Основные этапы проверки банковских операций по расчетным, текущим и валютным счетам организации:

- ознакомление с договором предприятия с банком (банками) об обслуживании банковского счета;

- проверка наличия справки из банка об установлении лимита остатка наличных денег в кассе;

- ознакомление с порядком и сроком сдачи выручки в банк;

- ознакомление с днями выдачи заработной платы.

При проведении проверки банковских операций ревизор должен обратить внимание на следующие моменты. Если в ходе проведения проверки ревизор обнаружит отсутствие оправдательного банковского первичного документа или в качестве оправдательного документа будет присутствовать ксерокопия последнего, не заверенная мастичным штампом или печатью обслуживающего банка (печать подлинная, а не ксерокопия), такая операция не может быть признана законной. Ревизор обязан потребовать представления документа, оформленного установленным порядком.

Практика проведения ревизий показывает, что особенно внимательно следует проверять операции по перечислению денег предприятиям розничной и оптовой торговли и особенно в адрес физических лиц. По таким операциям аудитор должен убедиться в их законности и правильности возникших обязательств по таким платежам.

Проверяя оплату счетов за приобретенные материальные ценности, необходимо убедиться в полноте поступления и оприходования оплаченных товарно-материальных ценностей или получения услуг.

Имеют место незаконные операции, когда под различными предложениями перечисляются деньги, впоследствии списываемые на издержки производства или за счет других источников, а в действитель-

ности эти суммы направляются на приобретение различного имущества, которое впоследствии присваивается определенными должностными лицами.

Много ошибок встречается в оформлении счетов и других аналогичных документов, на основании которых денежные средства перечисляются со счетов предприятия. Особое внимание в таких документах следует обратить на проверку таксировки указанных в них объемов и цен, и правильность расчетов надбавок, скидок, НДС.

Злоупотребления имеют место не только в оформлении первичных документов, но и в самом бухгалтерском учете при разноске сведений по банковским счетам. Вот почему одновременно с проверкой подлинности приложенных к выпискам первичных документов необходимо убедиться в правильности сделанных по ним бухгалтерских проводок.

Необходимо внимательно проверять все сторнировочные проводки по счетам в банках. Бывают случаи, когда участвующий в хищении денежных средств бухгалтер относит похищенные суммы на соответствующие, а потом путем сторнирования делает новые проводки в других учетных регистрах с целью завуалирования истинного положения вещей.

К типовым нарушениям в ведении банковских операций можно отнести:

- отсутствие платежных документов, подтверждающих факт совершения операции;
- наличие документов, оформленных не надлежащим образом (ксерокопии документов, отсутствие на документе банковских отметок);
- отсутствие приложений к платежным документам, послуживших основанием для совершения хозяйственных операций;
- присвоение наличных денег, получении с расчетного счета без их оприходования по кассе; для чего совершались; фальсификация выписок банка; неполное отражение в учете операций по расчетному счету; сознательные ошибки в сводках (журналах) этих операций; искажения корреспонденции счетов при обработке выписок;
- перечисление средств с расчетного счета по другим (незаконным) направлениям: перевод подставным лицам под видом оплаты выполненных работ или погашения задолженности; перевод в сберегательные банки в форме расчетов с государственными или кооперативными организациями;
- присвоение денежных и материальных средств при покупке и продаже материалов: незаконное получение оплаченных через банк

товарно-материальных ценностей; присвоение поступившей на расчетный счет выручки от реализации ценностей и услуг путем неполного отражения в учете сумм, поступивших на расчетный счет и полученных с расчетного счета; сокрытие выручки, поступившей наличными деньгами, путем фиктивного отнесения ее на расчетный счет;

- использование денежных средств в личных целях: оплата за счет предприятия услуг, работ и материальных ценностей, подлежащих оплате за личный счет должностных лиц; уплата штрафов и пени, подлежащих отнесению на счет виновных лиц;

- присвоение средств с аккредитивов и особых счетов: неоприходование оплаченных ценностей, списание наличных денег, полученных с особого счета, без представления отчетов и оправдательных документов.

Присвоение наличных денег, полученных из банка, путем фальсификации выписок, раскрывается проверкой подлинности выписок в банке. Подлежат также сверке записи по расчетному счету, в корешках чековой книжки и в регистрах учета по счету кассы.

5.2. Проверка операций с основными средствами

Основными целями проверки основных средств и нематериальных активов являются проверка законности и правильности:

- операций поступления, перемещения и выбытия основных средств и нематериальных активов;

- определения первоначальной стоимости объектов основных средств;

- своевременности начисления, включения в издержки производства и использования амортизационных отчислений основных средств;

- отражения на счетах бухгалтерского учета операций по движению основных средств.

Осуществляется также проверка наличия неиспользуемого оборудования, его состояния, условий хранения и принятых мер по его реализации или передаче другим организациям; сохранности основных средств, наличия излишних основных средств; эффективности использования основных средств.

Источники информации:

- баланс и приложения к нему;

- журналы-ордера;

- разработочные таблицы к журналам-ордерам;

- акты (накладные) приемки-передачи основных средств;

- акты приемки-передачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов;
- акты на списание основных средств;
- акты на списание автотранспортных средств;
- инвентарные карточки учета основных средств;
- акты о приемке оборудования;
- акты о приемке-передаче оборудования в монтаж;
- акты о выявленных дефектах оборудования;
- договоры купли-продажи, поставки и дарения;
- приказ (распоряжение) об учетной политике предприятия;
- другие учетные регистры, вытекающие из особенностей организации учета в проверяемой организации.

Проверку операций по оприходованию основных средств следует начинать с изучения учетной политики предприятия на финансовый год, за который производится проверка, так как в учетной политике должно определяться: что принимать за основу (какую стоимость) при отнесении объектов к основным средствам.

Очень важно удостовериться в правильности определения первоначальной стоимости объектов основных средств. В практике проведения проверок встречается масса случаев, когда первоначальная стоимость объектов значительно занижается за счет неприсоединения к указанной в договоре (счете) поставщика стоимости дополнительных расходов, понесенных организацией, связанных с доставкой, погрузкой, разгрузкой и монтажом оборудования. Как правило, все эти дополнительные расходы относятся на себестоимость готовой продукции (работ, услуг), чем искажаются финансовые показатели деятельности организации и занижаются начисленные и уплаченные суммы налогов.

Имеют место случаи, когда оплаченные за поставку основных средств суммы длительное время значатся в дебиторской задолженности, в то время как они уже успешно работают на производство продукции. Отсутствие должного учета основных средств приводит к его хищениям, такие случаи выявляются при проведении встречных проверок с поставщиками основных средств, за которыми длительное время числится дебиторская задолженность за оплаченные основные средства.

Участились случаи, когда предприятия-поставщики за изделия, входящие по техдокументации в комплект основных средств, вынуждают заказчиков (покупателей) платить дополнительные суммы, которые бухгалтера предприятий присоединяют к стоимости основных средств, в результате чего первоначальная стоимость основных

средств автоматически увеличивается на стоимость комплектующих деталей, узлов и агрегатов.

Важным элементом является проверка учета основных средств, полученных безвозмездно, принятых или сданных в аренду, а также оприходованных в качестве взноса в уставный фонд (капитал).

Проверки, проведенные на предприятиях, показывают, что участок оприходования основных средств и их списания в большинстве случаев находится в запущенном состоянии. Необходимая (установленная) документация, связанная с оприходованием основных средств, не ведется, а если и ведется, то не заполняются все реквизиты, предусмотренные в форме документа, а это в конечном итоге может привести к неправильному определению нормы амортизации.

Часто оборудование числится в учете обезличенно, без закрепления за ответственными за его сохранность работниками, что порождает приводит к недостаткам и хищениям. Нередко передача основных средств с одного места нахождения в другое документально не оформляется, что приводит к запутанности в учете. Инвентаризация основных средств в большинстве случаев проводится поверхностно, а в обязательных случаях – не проводится вообще.

Особое внимание при проверке необходимо уделить документальному оформлению законности списания основных средств с учета, так как этот момент очень влияет на конечные результаты отнесения убытков от списания на прибыль и на исчисление налога на прибыль.

5.3. Ревизия расчетов по заработной плате

Целью проверки является проверка соблюдения действующего законодательства о труде по вопросам трудовых отношений, учета личного состава, правильности начисления и выплаты заработной платы, других видов оплаты труда, предусмотренных действующим на предприятии положениями; правильности производства удержаний из заработной платы работников; правильности производства начислений на зарплату, законности и своевременности включения заработной платы и начислений на нее во внебюджетные фонды в себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг); правильности организации бухгалтерского учета этих операций и отражения в соответствующих видах отчетности.

Источники информации: приказы и распоряжения о приеме на работу, договоры гражданско-правового характера, таблицы учета использования рабочего времени и расчета заработной платы, расчетно-платежная ведомость, личные карточки работников, данные синтети-

ческого учета по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и другие документы.

Все работники делятся на штатных и внештатных и учет численности этих работников, и порядок расчетов по оплате труда различны.

На всех штатных работников должен в обязательном порядке вестись табельный учет, на основании которого определяется списочная, среднесписочная численность работников предприятия.

Ревизор должен проверять правильность установления должностных окладов вновь принятым на предприятия работникам (минимальный оклад не должен быть ниже минимального размера заработной платы, определенного правительственными органами на всей территории Российской Федерации, независимо от наличия источников на выплату зарплаты на предприятии).

Проверка правильности начисления заработной платы, удержаний из заработной платы и других вопросов, относящихся к данной теме, порой достигает большого объема работ, который зависит от численности работающих, наличия различных категорий персонала (рабочих и служащих), действующих на предприятии форм оплаты труда (повременная, сдельная с ее разновидностями), различных дополнительных начислений к основной зарплате.

Поэтому, приступая к проверке, ревизор должен сам определить один из методов проверки этих вопросов – сплошной или выборочный.

Изучая начисления заработной платы за фактически отработанное время, необходимо провести проверку правильности ведения табелей учета использования рабочего времени. К сожалению, на некоторых предприятиях они или вообще не ведутся или ведутся крайне небрежно, с большими отступлениями от действующего порядка.

Контролируя начисление зарплаты за выполненный объем работы (при сдельной оплате), необходимо провести сверку этого объема с количеством выпущенной и оставшейся в незавершенном производстве продукцией или другим аналогичным показателем.

Необходимо проверить соответствие численности, указанной в таблице и штатном расписании, с численностью работников в расчетно-платежных ведомостях. Выяснить, нет ли в этих документах работников, которые не значатся в штате предприятия.

Проверяя правильность начисления премий, надбавок, доплат к основной зарплате работников, следует уточнить, зафиксированы ли эти выплаты в соответствующих, разработанных на предприятии, положениях.

Особое внимание при проверке должно быть уделено правильности начислений по среднему заработку в различных случаях, особенно при начислениях за дни отпуска, компенсаций за дни отпуска, по временной нетрудоспособности. В этих вопросах при проверках обнаруживается много нарушений.

Обязательно должны проверяться все итоговые показатели в расчетно-платежных документах, независимо от того, оформлены эти документы ручным или механизированным способом.

При проведении ревизии необходимо проверить сопоставимость показателей граф «к выдаче на руки» в расчетных ведомостях, с аналогичными показателями в платежных ведомостях, приложенными к кассовым документам.

Проводя проверку расчетов по заработной плате, ревизор должен сверить сальдо по счету 70 на конец месяца с суммой выплаченной зарплаты по платежным ведомостям в следующем периоде. Если в результате такой проверки обнаружены расхождения, необходимо выяснить, не явились ли эти расхождения результатом злоупотреблений.

Помимо начисления заработной платы по действующим на предприятии системам оплаты труда каждое предприятие, как правило, производит со своими работниками расчеты и по другим выплатам (выходное пособие при увольнении, компенсации за пуск, материальная помощь, разовые поощрительные выплаты за достижения определенных показателей в труде, к юбилейным датам, начисление дивидендов по акциям предприятия, оплата больничных листов, выплаты различных пособий, предоставление работникам кредитов и займов на различные цели).

Все эти выплаты носят единовременный характер, но расчеты по некоторым из них могут иметь длительный период.

Что касается проведения проверок по таким операциям, то ревизор должен убедиться в законности их выплат, изучить документы, послужившие основанием для выплат и отражения по соответствующим регистрам бухгалтерского учета.

Такие выплаты должны производиться, как правило, только штатным работникам предприятия, поэтому и проверки таких операций необходимо начинать с выявления отношений конкретного работника, которому выплачены единовременные суммы, к данному предприятию.

Ревизорами выявляются и такие случаи, когда вместо заработной платы отдельным работникам предприятия производят выплаты в виде займов или кредитов, однако они не возвращаются работниками,

а служат для них дополнительным источником дохода, при этом предприятие не производит никаких начислений налогов на эти суммы. Задача ревизора при проверке установить, на каком основании произведены такие выплаты.

5.4. Проверка расчетов с подотчетными лицами

В последнее время, как показывают проведенные проверки, особенно много нарушений, а порой и злоупотреблений, допускается при выдаче наличных денег работникам в подотчет на различные цели. Нередко нарушения в этих вопросах допускают и сами руководители предприятия (организаций).

Вот перечень наиболее характерных нарушений в этом вопросе:

- не соблюдаются правила выдачи наличных денег в подотчет работникам предприятия;
- выдача денег под отчет производится лицом, не отчитавшимся по ранее полученным авансам.

Результатом такого нарушения является тот факт, что при проверках устанавливаются значительные суммы, числящиеся за работником (нередко уже уволенным с работы), по которым не приняты решения по их возмещению:

- нарушается порядок выдачи денежных средств в подотчет на командировочные расходы.

Во многих случаях деньги на указанные цели выдаются работникам без оформления приказа (распоряжения) руководителя предприятия о направлении работника в командировку. Ни в приказе, ни в командировочном удостоверении не указываются цели командировки. Это нарушение приводит к тому, что работники налоговых органов на такие расходы увеличивают налогооблагаемую прибыль.

При предоставлении авансовых отчетов об израсходованных суммах на указанные выше цели нередко в состав затрат включаются расходы, которые не подтверждаются никакими оправдательными документами, а оплата производится по заявлениям работников (чаще всего это имеет место при оплате за проезд в случае непредставления документа транспортной организации, подтверждающего фактический проезд, а также за проживание в гостиницах и в других случаях).

Нередко, в подтверждение производственных расходов по командировкам, работники бухгалтерии принимают к оплате и относят на издержки производства документы, которые не в полной мере отвечают требованиям законодательства. Такие документы, как правило, налоговыми органами не принимаются в качестве оправдательных до-

кументов. Часто факт нахождения работника в командировке не подтверждается никакими отметками организаций, где он находился.

Нередко не удерживается подоходный налог с работников с сумм превышения командировочных расходов сверх установленных норм или с работников, не состоящих в штатной численности работников предприятия.

Работники бухгалтерий, в оправдание произведенных расходов, принимают от подотчетного лица товарные чеки без приложения к ним чека кассового аппарата или квитанции к приходному ордеру. Документы, подтверждающие производственное количество всевозможных нарушений, о которых говорилось выше.

Нередко на предприятиях бухгалтерский учет описанных выше операций находится в запущенном состоянии (особенно в части своевременного взыскания невозвращенных сумм аванса). Авансовые отчеты не утверждаются руководством организации; теряются первичные документы, подтверждающие соответствующие расходы. Приложенные к авансовым отчетам документы не погашаются штампами об их оплате, что приводит в отдельных случаях к повторной их оплате.

Имеют место расхождения в показателях аналитического и синтетического учета, причем как по сумме, так и по корреспонденции счетов.

Как показывает практика проведения проверок, в последнее время в отдельных организациях под видом компенсации доплат к заработной плате работников производится выдача им авансов на хозяйственные нужды и впоследствии эти суммы с работников не удерживаются.

5.5. Общественный контроль

Общественный контроль представляет собой негосударственный контроль общественных объединений и отдельных граждан (т.е. субъектов, не наделенных государственно-властными полномочиями) за деятельностью органов государственной власти, органов местного самоуправления, их должностных лиц.

Общественный контроль исполняют различные структуры. К ним относятся средства массовой информации, профессиональные союзы, общественные организации, различные общества по защите прав потребителей и другие.

Профсоюзы имеют право на осуществление общественного контроля соблюдения нанимателем, собственником или уполномоченным им органом управления законодательства о труде и профсоюзах.

При выявлении соответствующих нарушений профсоюзы вправе требовать их устранения.

Правовую основу осуществления общественного контроля составляют нормы Конституции РФ: ст. 32 наделяет граждан правом участия в управлении делами государства, что предполагает и наличие контрольных полномочий общественности за деятельностью органов управления.

Федеральный закон «Об общественных объединениях» наделяет общественные объединения различных организационно-правовых форм широкими контрольными полномочиями: они участвуют в выборах и референдумах, в выработке решений органов государственной власти и органов местного самоуправления; выступают с инициативами по различным вопросам общественной жизни, вносят предложения в органы государственной власти; представляют и защищают свои права, законные интересы своих членов и участников, а также других граждан в органах государственной власти, органах местного самоуправления и общественных объединениях.

Значительным шагом в развитии правовых основ общественного контроля явился Федеральный закон от 4 апреля 2005 г. № 32-ФЗ «Об Общественной палате Российской Федерации», который создал новый орган в институциональной структуре общественного контроля.

Согласно нормам этого Федерального закона, основное предназначение Общественной палаты РФ – обеспечение взаимодействия граждан РФ с органами государственной власти и органами местного самоуправления в следующих целях:

- 1) учет потребностей и интересов граждан РФ, защиты их прав и свобод и прав общественных объединений при формировании и реализации государственной политики;
- 2) осуществление общественного контроля деятельности федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Основными формами ее работы являются пленарные заседания Общественной палаты (проводятся не реже двух раз в год), заседания совета Общественной палаты, комиссий и рабочих групп Общественной палаты.

Одним из направлений контрольной деятельности Общественной палаты выступает контроль деятельности органов исполнительной власти, который реализуется путем создания общественных советов при федеральных органах исполнительной власти.

Решения Общественной палаты носят рекомендательный характер и могут приниматься в форме заключений, предложений и обращений. Заключение по результатам экспертизы проектов правовых актов подлежат рассмотрению органами власти, их издавшими.

Общественная палата ежегодно подготавливает и публикует в периодическом издании Общественной палаты доклад о состоянии гражданского общества в Российской Федерации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативно- правовые документы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №123-ФЗ от 26.11.96. (в ред. Федеральных законов от 23.07.1998 N 123-ФЗ, от 28.03.2002 N 32-ФЗ, от 31.12.2002 N 187-ФЗ, от 31.12.2002 N 191-ФЗ, от 10.01.2003 N 8-ФЗ, Таможенного кодекса РФ от 28.05.2003 N 61-ФЗ, Федеральных законов от 30.06.2003 N 86-ФЗ, от 03.11.2006 N 183-ФЗ)

2. Налоговый кодекс Российской Федерации №146-ФЗ от 31.07.98. (в ред. Федеральных законов от 09.07.1999 N 154-ФЗ, от 02.01.2000 N 13-ФЗ, от 05.08.2000 N 118-ФЗ (ред. 24.03.2001), от 28.12.2001 N 180-ФЗ, от 29.12.2001 N 190-ФЗ, от 30.12.2001 N 196-ФЗ, Таможенного кодекса РФ от 28.05.2003 N 61-ФЗ, Федеральных законов от 06.06.2003 N 65-ФЗ, от 30.06.2003 N 86-ФЗ, от 07.07.2003 N 104-ФЗ, от 23.12.2003 N 185-ФЗ, от 29.06.2004 N 58-ФЗ, от 29.07.2004 N 95-ФЗ, от 02.11.2004 N 127-ФЗ, от 01.07.2005 N 78-ФЗ, от 04.11.2005 N 137-ФЗ, от 02.02.2006 N 19-ФЗ, от 27.07.2006 N 137-ФЗ, от 30.12.2006 N 265-ФЗ, от 30.12.2006 N 268-ФЗ, от 26.04.2007 N 64-ФЗ, от 17.05.2007 N 83-ФЗ, от 17.05.2007 N 84-ФЗ, от 26.06.2008 N 103-ФЗ, от 30.06.2008 N 108-ФЗ, от 23.07.2008 N 160-ФЗ, от 24.11.2008 N 205-ФЗ, от 26.11.2008 N 224-ФЗ, с изм., внесенными Федеральными законами от 30.03.1999 N 51-ФЗ, от 31.07.1998 N 147-ФЗ (ред. 09.07.2002), Определением Конституционного Суда РФ от 06.12.2001 N 257-О)

3. Арбитражный процессуальный кодекс №95-ФЗ от 14.06.02. (в ред. Федеральных законов от 28.07.2004 N 80-ФЗ, от 02.11.2004 N 127-ФЗ, от 31.03.2005 N 25-ФЗ, от 27.12.2005 N 197-ФЗ, от 02.10.2007 N 225-ФЗ, от 29.04.2008 N 58-ФЗ, от 11.06.2008 N 85-ФЗ, от 22.07.2008 N 138-ФЗ, от 03.12.2008 N 229-ФЗ, с изм., внесенными Постановлениями Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 N 15-П, от 17.11.2005 N 11-П, Определением Конституционного Суда РФ от 02.03.2006 N 22-О, Постановлением Конституционного Суда РФ от 25.03.2008 N 6-П)

4. Постановление Правительства РФ N 198 от 08.04.2004г. Вопросы федеральной службы финансово-бюджетного надзора

Основная литература

5. Контроль и ревизия: Учеб. Пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 060400 «Финансы и кредит» / Макоев О.С.; Под ред. Подольского В.И.. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006.

6. Приверзенцев В.А. Контроль и ревизия: Учеб. Пособие. / – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005.

Дополнительная литература

7. Косарева А.А. Задачи и функции внутреннего аудита в компаниях // Финансовые и бухгалтерские консультации. / – 2007. – N 12
8. Зырянова Т.В., Терехова О.Е. Трансформация методов финансово-хозяйственного контроля в условиях реформирования экономики // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – №9, 10.
9. Майсигова Л.А. Проблемы классификации видов контроля // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – №9
10. Наталюк Н.В. ФНС обнаружила 12-й критерий отбора для проверки. Кто в зоне риска? // В курсе правового дела. – 2008. – №23.

ДЛЯ ЗАМЕТОК

ЧЕГОДАЕВА АННА НИКОЛАЕВНА

КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ

Главный редактор А.Ю. Лавриненко
Редактор-корректор Р.В. Пронина
Компьютерная редакционная верстка М.Г. Черепанов

Подписано в печать 13.05.09
Формат 60 x 90 1/16.
Бумага типографская.
Печать офсетная.
Усл. печ. л. 4.2
Тираж 100 экз.
Заказ № 115

Отпечатано в ЗАО «Центр универсальной полиграфии»
г. Ростов-на-Дону, ул. Пушкинская, 140, офис 201,
тел. +7-918-570-30-30, www.coryu61.ru

Редакционно-издательский отдел
Московского института экономики, менеджмента и права
115432, Россия, Москва, 2-й Кожуховский проезд, д. 12, тел.: 783 68 25