

**Ковбасюк А.Л.**

### **ОСОБЕННОСТИ АУДИТА СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.**

За последние годы появилось и окрепло еще одно направление бухгалтерского учета – налоговый учет.

В соответствии с Законом Украины “О налогообложении прибыли предприятий” за №334/94-ВР от 28.12.94 г. произошло изменение в учете затрат, включаемых в себестоимость. Так, к материальным расходам, оплате труда, начислениям на оплату труда, амортизации добавочно относятся внепроизводственные расходы.

Законом Украины “О налогообложении прибыли предприятий” от 22.05.97г. № 283/97-ВР внесен ряд изменений в перечень налогов, в частности, отменены налоги на прибыль сельскохозяйственных предприятий. В таблице 1 показаны изменения системы налогообложения за последние годы.

Как видно из таблицы 1, общее количество налогов выросло до 20, в том числе входящие в бюджет – 14 видов. Естественно, что изменилась и система учета: фактически появилось новое направление – налоговый учет.

Таблица 1.

**Об изменении в системе налогообложения и отчислений.**

<b>Вид платежей</b>	<b>1990 г.</b>	<b>1993 г.</b>	<b>1998 г.</b>
НАЛОГИ, ВХОДЯЩИЕ В БЮДЖЕТ, ВСЕГО	5	11	14
Плата за производственный потенциал	+	-	-
Акцизный сбор	-	+	+
Плата за землю	-	+	+
Налог на прибыль	+	+	+
Налог на геолого-разведочные работы	-	+	+
Использование природных ресурсов	-	-	+
Плата за загрязнение окружающей среды	-	-	+
Плата за воду	-	+	+
Фонд Чернобыля	-	+	+
Подоходный налог граждан	+	+	+
Налог на добавленную стоимость	-	+	+
Налог на транспорт	+	+	+
Местные налоги	-	+	+
Плата за трудовые ресурсы	+	-	-
Гербовый сбор	-	-	+
Другие налоги	-	+	+
ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ	1	5	6
Фонд социального страхования	-	+	+
Фонд занятости	-	+	+
Пенсионный фонд	+	+	+
Фонд дорожного строительства	-	+	+
Фонд охраны труда	-	-	+
Инновационный фонд	-	+	+
Фонд окружающей среды	-	-	+
ВСЕГО ПЛАТЕЖЕЙ	6	16	20

В приложении к балансу в 1990г. в форме № 2 (код 0770105) давался анализ финансовых результатов. Доход (счет 47) от реализации товаров (в 1990г. это 3482,9 тыс.руб.), прочие доходы (счет 83, в 1990 г. 8,4 тыс.руб.), от реализации прочих услуг (45,4 тыс.руб.).

Сальдо расходов (счета 44,62,84,76) – 692,7 тыс.руб. Доходы, подлежащие распределению – 2742,1 тыс.руб., норматив отчисления в бюджет 24,46% или 666,8 тыс.руб. По отношению к общей сумме реализации налоги составляют 19,1%.

В 1997 г. в приложении к балансу дается свод финансовых результатов (форма 2, код 1801004). Даны затраты на производство (раздел III) с отчислениями на зарплату (54,2 тыс.грн.), расшифровка прочих прибылей и убытков, платежи в бюджет (акцизный сбор 79,6 тыс.грн.), налог на добавленную стоимость (13,1 тыс.грн.), другие налоги и платежи (51,6 тыс.грн.).

В разделе I “Финансовые результаты” дан налог на прибыль 37,8 тыс.грн. В своде о финансовом состоянии предприятия (форма 3, код 180005) показаны в I разделе затраты на фонд охраны труда, целевое финансирование во внебюджетные фонды 220,0 тыс.грн., прочие отчисления 70,6 тыс.грн., фонд социального страхования 5,3 тыс.грн., пенсионный фонд 39,8 тыс.грн., фонд занятости 1,2 тыс.грн., фонд охраны труда 0,2 тыс.грн.

Всего налогов и отчислений в бюджетные и внебюджетные фонды за 1997 г. к стоимости реализованной продукции – 25,37%.

Представлена декларация о прибыли предприятия, в которой указана сумма внесенных налогов и платежей, налоговые обязательства и их изменение.

Сущность налогового учета состоит в строгом контроле за процессом перечисления налоговых обязательств предприятия в бюджет. Следовательно, он охватывает контроль за правильностью полноты начисления, своевременностью перечисления в бюджет.

Каковы же направления аудиторской проверки по анализу налогообложения?

Прежде всего проверяется достоверность данных, отраженных в балансе и в других формах бухгалтерской отчетности. Например, показатели финансовых результатов за 1996 г.:

Наименование показателя	грн.
1. Выручка от реализации (валовой доход), в т.ч. посреднические услуги	624350 247940
2. Налог на добавленную стоимость	104058
3. Акцизный сбор	4887
4. Себестоимость (издержки обращения), в т.ч. по посредническим услугам	482759 208116
5. Прибыль от реализации, в т.ч. от посреднической деятельности (убыток)	32646 1500
6. Доходы от внереализационных операций	15159
7. Балансовая прибыль	47805

Делается вывод при проверке, что отчетные данные, отраженные в балансе, в других формах бухгалтерской отчетности, соответствуют сводным показателям по ЗАО “Янтарь”, в т.ч. журналам-ордерам и главной книге бухгалтерского учета ЗАО “Янтарь” (г. Симферополь). Показатели, отраженные в декларациях по НДС, акцизному сбору соответствуют главной книге.

Далее проверяется правильность ставки налогообложения и обобщенность льгот.

Известно, что в соответствии с договором от 10.02.95 г. “О предоставлении временной льготы по платежам в бюджет” ставка акцизного сбора при изготовлении ювелирных изделий из драгоценных камней была снижена до 10% (пункт 1.1.). Но срок действия этого договора был до 01.01.96 г. В соответствии с постановлением ВС Украины от 22.09.95 г. № 347/95 “О применении некоторых законодательных актов по акцизному сбору” с 01.01.95 г. применяется ставка акцизного сбора по ювелирным изделиям из драгоценных камней 35%. Следовательно, цель проверки – обнаружить, имеются ли нарушения указанного постановления (произведено начисление акцизного сбора при реализации ювелирных изделий по ставке 10% вместо 35%). В частности, в ЗАО “Янтарь” остаток готовой продукции (ювелирные изделия из драгоценных камней) собственного производства по данным бухгалтерского учета на 01.01.96 г. составлял по дебету счета 40 по себестоимости 534 грн. Остаток продукции на 01.01.96 г. отпущен в реализацию в январе-марте 1996 г. и реализован полностью.

Выручка от реализации в 1996 г. по данным проверки составила 58642 грн., в т.ч. от реализации продукции, отпущенной в розницу в 1995г. – 57301 грн. (по ставке 10% акцизного сбора), а от реализации продукции, отпущенной в розницу в 1996г., – 1341 грн.

Методика расчета следующая:

1. Определяется налогооблагаемый оборот для исчисления акцизного сбора в 1996 г.:  $58642 - 9774$  (это НДС) = 48868 грн.
2. Начисляется акцизный сбор по данным, представленным в налоговую инспекцию:  $48868 \times 10\% = 4887$  грн.
3. Осуществляется пересчет по результатам проверки:
  - за продукцию, отпущенную в 1995 г:  $57301 - 9550$  (НДС)  $\times 10\% = 4775$  грн.
  - за продукцию, отпущенную в 1996 г.:  $1341 - 223$  (НДС)  $\times 35\% = 391$  грн.
  - определяется сумма акцизного сбора по результатам проверки – 5166 грн.
  - выявляется занижение акцизного сбора  $4887 - 5166 = 279$  грн.

Вывод: занижение суммы акцизного сбора при его начислении в 1996 г. привело к завышению налогооблагаемой прибыли на сумму 279 грн.

Важным направлением аудиторской проверки является правильность начисления и уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость.

Проверка ЗАО “Янтарь” в этом направлении установила нарушение Инструкции “О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость” № 3 от 10.02.93 г. В частности, в декабре 1996 г. в пункте 38 налогоплательщиком на возмещение из бюджета отнесена сумма НДС, уплаченная поставщику услуг (фирма “АМБ- аудит”) за аудиторские услуги, связанные с приватизацией имущества. Согласно “Правилам применения Закона Украины “О налогообложении прибыли предприятий” расходы, связанные с приватизацией, не предусмотрено относить на себестоимость и включать в структуру затрат.

Поэтому имеет место завышение НДС к возмещению из бюджета в декабре 1996 г. на 95 грн. (платежное поручение № 1322 от 05.12.96г. по счету 51).

В разделе VI, пункт 38, раздел IX, пункт 75 ЗАО “Янтарь” списал на издержки обращения ТМЦ по стоимости, включающей НДС, оплаченные поставщикам при их приобретении.

В результате проверки установлена сумма НДС, отнесенная на издержки обращения в размере 428 грн, в т.ч. по счету 05- 65 грн., по счету 06- 363 грн. Необходимо осуществить проводку:

Дт 44 – Кт 68 “сторно” - 333 грн. и  
Дт 44 – Кт 81 “сторно” – 95 грн. или  
Дт 68 – Кт 44 – 333 грн. и  
Дт 81 – Кт 44 – 95 грн.

Таким образом, в акт будет включено:

- занижение НДС к возмещению из бюджета в сумме 333 грн. (428-95 грн.);
- завышение издержек обращения на 428 грн.

Важное место в аудиторской проверке должно уделяться правильности определения издержек обращения. При проверке правильности определения издержек на реализованный товар завышения затрат не установлено.

При выборочной проверке индексации балансовой стоимости основных фондов в 1996 г. нарушений не установлено. Балансовая стоимость подтверждена актом оценки стоимости имущества ЗАО “Янтарь”, утвержденного приказом фонда Госимущества АР Крым № 164 от 31.01.97 г.

При выборочной проверке начислений амортизации, износа МБП, начислений на издержки обращения, отчислений в Крымавтодор, в фонды занятости, Чернобыля, пенсионный, социального страхования, охраны труда и инновационный – нарушений не установлено.

Однако в результате выборочной проверки установлено нарушение Правил применения Закона Украины “О налогообложении прибыли предприятий”, утвержденных Постановлением ВС Украины 27.06.95 г. № 247/95, в части отнесения на издержки обращения расходов по оплате аудиторских услуг фирме “АМБ- аудит”, связанных с приватизацией в сумме 475 грн. (по счету 51 за декабрь 1996 г.). Завышение издержек обращения по данному нарушению – 475 грн.

Важное место в аудиторской проверке занимает определение правильности финансовых результатов для установления налогооблагаемой прибыли.

Как видно из анализа, было установлено завышение себестоимости за 1996г. в размере 428 грн. (при расчете НДС) плюс 475 грн. (при расчете издержек обращения).

Однако была занижена сумма акцизного сбора, что привело к завышению налогооблагаемой прибыли на сумму 279 грн. Таким образом, завышение себестоимости определилось как  $428+475-279=624$  грн. Следовательно, налогооблагаемая прибыль была занижена за 1996г. на 187 грн. (как результат  $624 \times 30\%$ ).

Проверка правильности определения налогооблагаемой прибыли за 1996 г. установила, что прибыль по ставке 30% начислена ЗАО “Янтарь” от суммы 47805 грн. Вместе с тем убытки от комиссионной торговли (посреднические услуги) составили за 1996 г.- 1500 грн., а прибыль от торговой деятельности, подлежащая обложению налогом по ставке 30% составляет 49305 грн. ( $47805+1500$ ).

В результате данного нарушения занижен налог на прибыль за 1996г. на сумму 450 грн. ( $1500 \times 30\%$ ). Таким образом, установлено занижение налога на прибыль в сумме 637 грн. (как  $187+450$ ). Учитывая переплату по налогу на прибыль по сроку уплаты 20.02.97 г.- 2001 грн., пеня не начисляется.

Проверено выполнение Указа Президента Украины “О применении финансовых санкций за нарушение норм по регулированию обращения наличности”.

Превышение лимита кассы непосредственно в ЗАО “Янтарь” (г. Симферополь) не установлено.

Проверка установила превышение норматива расходования наличных средств на текущие нужды (170 грн.) в январе 1996 г. на сумму 436 грн. ( $606-170$  грн.). По данному нарушению предусмотрены штрафные санкции в размере суммы превышения норматива расходования наличных средств.

Проверяется правильность уплаты своевременности перечисления в бюджет налога на землю. ЗАО “Янтарь”, хотя и использует площадь 958,6 кв.м., но на условиях аренды, а договором аренды уплата налога на землю не предусматривается.

При проверке правильности исчисления и уплаты налога с владельцев транспортных средств нарушений не установлено.

Проверена полнота и своевременность начисления, а также перечисления в бюджет платы за водопользование. Нарушений не обнаружено.

При проверке правильности начисления подоходного налога по ЗАО “Янтарь” по данным ГНА Центрального района от 06.03.97 г., обнаружен недобор 160 грн., наложена пеня по недобору 116 грн.

Проверка не обнаружила нарушений требований валютного законодательства.

Просроченной кредиторской задолженности не установлено.

Итого, по результатам проверки ЗАО “Янтарь” доначисляется 916 грн., в т.ч. акцизный сбор за 1996 г. 279 грн, налог на прибыль 637 грн.

По акту проверки ГНА в г. Керчи от 13.03.97 г. нарушений не установлено.

По акту проверки ГНА в г. Феодосии от 19.03.97 г. доначислено всего 1003 грн., в т.ч. финансовые санкции за превышение лимита кассы 1003 грн.

В соответствии со ст.11 Закона Украины “О системе налогообложения” и ст.6 Закона Украины “О государственной налоговой службе в Украине” из общей суммы доначислений по акту проверки 916 грн. подлежит перечислить в бюджет в десятидневный срок с даты подписания акта. Естественно, что в соответствии со ст.10 Закона Украины “О государственной налоговой службе в Украине” административный штраф наложен на президента ЗАО “Янтарь” Полунина В.Н. и главного бухгалтера ЗАО “Янтарь” Коротун Л.И. Финансовые санкции приняты Госналогадминистрациями по месту нахождения магазинов.

По акту ГНА в г. Евпатории от 20.03.97 г. доначислено всего 1035 грн., в т.ч. налог на прибыль 169 грн., штраф по налогу на прибыль (500%) – 845 грн., пеня по налогу на прибыль 21 грн.

По акту ГНА в г. Джанкое от 25.03.97 г. доначислено всего 91 грн., в т.ч. налог на прибыль 30 грн., штраф 60 грн., пеня 1 грн.

Доначисленный налог на прибыль за 1996 г. (70%) по ЗАО “Янтарь” из общей суммы 446 грн. распределился: г. Симферополь – 250 грн, г.Евпатория – 80 грн., г. Феодосия – 45 грн., г. Керчь – 49 грн., г. Джанкой – 22 грн.

Начисление налога на прибыль производится ЗАО “Янтарь” в целом по обществу с дальнейшим перечислением налога на прибыль в республиканский и местные бюджеты (по месту нахождения филиалов).

Как видно из рассмотрения актов проверки, в них отражены результаты проверки правильности налогообложения и расчетов с бюджетом как по ЗАО “Янтарь” (г. Симферополь), так и по его филиалам.

Бухгалтерский учет в ЗАО “Янтарь” ведется в установленном порядке с применением журнально-ордерной формы и частично компьютеризирован.

Результаты предыдущей документальной проверки, проведенной ГНА в г. Симферополе 23.05.96 г.: доначислено в бюджет 2277 грн., в т.ч. налог на прибыль – 734 грн., штраф по налогу на прибыль – 75 грн. Проверка установила, что расчеты с бюджетом были проведены в полном объеме.

Была проведена тематическая проверка правовых основ государственного контроля за ведением операции по покупке лома, драгоценных камней и металлов, которая нарушений не установила.

В заключение отметим, что комиссия состоит из инспектора по организации документальных проверок, инспектора отдела валютного контроля, инспектора отдела налогообложения физических лиц, инспекторов отделов местных налогов и других платежей. Включены также президент и главный бухгалтер ЗАО “Янтарь”.