

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова»

На правах рукописи

Печерская Алла Николаевна

**КОНТРОЛЬ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ
НА ОСНОВЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени кандидата
экономических наук

Научный руководитель –
доктор экономических наук, профессор
Малицкая В.Б.

Москва – 2021

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ.....	6
ГЛАВА 1 Теоретические положения контроля расчетов с бюджетом с использованием аналитических процедур.....	15
1.1 Теоретическое исследование дефиниции «контроль» в аспекте расчетов с бюджетом	15
1.2 Нормативно – правовое регулирование контроля расчетов с бюджетом и его информационное обеспечение	30
1.3 Место аналитических процедур в системе контроля расчетов с бюджетом	41
ГЛАВА 2 Информационно-методические аспекты контроля расчетов с бюджетом посредством аналитических процедур оценки налоговых рисков	64
2.1 Исследование современных методик контроля расчетов с бюджетом в российской практике.....	64
2.2 Методические аспекты использования аналитических процедур при осуществлении контроля расчетов с бюджетом на этапе планирования проверки	75
2.3 Особенности использования аналитических процедур на этапах проведения и завершения проверки.....	91
ГЛАВА 3 Развитие методики контроля расчетов с бюджетом в организациях строительного комплекса	108
3.1 Состояние и тенденции развития контроля расчетов с бюджетом в организациях строительного комплекса.....	108
3.2 Разработка методических рекомендаций по совершенствованию аналитических процедур оценки налоговых рисков в строительных организациях	118
3.3 Разработка внутрифирменного стандарта контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях	133
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	148
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	155

Приложение А (обязательное). Фактическое исполнение доходов Федерального бюджета в 2017–2019 годах	176
Приложение Б (обязательное). Консолидированный бюджет Российской Федерации в 2014-2019 года	177
Приложение В (обязательное). Удельный вес налогов в общей сумме доходов Консолидированного бюджета Российской Федерации в 2014-2019 годах	179
Приложение Г (обязательное). Подходы к определению понятия «контроль» ...	182
Приложение Д (обязательное). Определения «экономический контроль», рассматриваемые в литературе	184
Приложение Е (обязательное). Задачи контроля расчетов с бюджетом: внешнего и внутреннего.....	186
Приложение Ж (обязательное). Подходы к определению понятия «аналитические процедуры»	188
Приложение И (обязательное). Определения «аналитические процедуры», рассматриваемые экономистами	191
Приложение К (обязательное). Рабочий документ РД-1-УП. Основные положения ведения бухгалтерского и налогового учета (заполняется лицом, проводящим проверку)	193
Приложение Л (обязательное). Рабочий документ РД-2-К. Сбор и анализ финансовой и нефинансовой информации в отношении контрагентов хозяйствующего субъекта	194
Приложение М (обязательное). Рабочий документ РД-3/1-АП. Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом (заполняется лицом, проводящим проверку)	196
Приложение Н (обязательное). Рабочий документ РД-3/2-АП. Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом (заполняется лицом, проводящим проверку)	198
Приложение П (обязательное). Рабочий документ РД-3/3-АП. Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом (заполняется лицом, проводящим проверку)	202

Приложение Р (обязательное). Рабочий документ РД-3/4-АП. Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом (заполняется лицом, проводящим проверку).....	203
Приложение С (обязательное). Рабочий документ РД-3/5-АП. Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом (заполняется лицом, проводящим проверку).....	208
Приложение Т (обязательное). Рабочий документ РД-3/6-АП. Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом (заполняется лицом, проводящим проверку).....	209
Приложение У (обязательное) Распределение действующих строительных организаций в Российской Федерации по формам собственности.....	211
Приложение Ф (обязательное). Структура работ, выполненных организациями собственными силами по виду экономической деятельности «Строительство» в Российской Федерации в 2018 году без субъектов малого предпринимательства (в процентах к итогу)	212
Приложение Х (обязательное). Объем работ, выполненных по виду экономической деятельности «Строительство» в фактически действовавших ценах.....	213
Приложение Ц (обязательное). Факторы, ограничивающие производственную деятельность строительных организаций (по материалам выборочного обследования), %.....	218
Приложение Ч (обязательное). Показатели, отраженные в Листе 02 Декларации по налогу на прибыль 68 строительных организаций, состоящих на учете в г. Москве, доходы у которых в двух налоговых периода превышали 120 млн р.	219
Приложение Ш (обязательное). Значение выручки от продажи товаров (работ, услуг) за 1-3 год периода проверки и результаты рассмотрения судебных споров, тыс. р., на основе отчетов о финансовых результатах	227
Приложение Щ (обязательное). Показатели, используемые для проведения аналитических процедур счетов синтетического и аналитического учета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и показателей деклараций по налогу на прибыль отчетов о финансовых результатах за период 2018-2019 годов. на примере условной организации ООО «Альфа»	229
Приложение Э (обязательное). Сверка операций по счетам синтетического и аналитического учета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и показателей	

деклараций по налогу на прибыль, отчета о финансовых результатах за 2018-2019 годы. на примере условной организации ООО «Альфа»	231
Приложение Ю (обязательное). Внутрифирменный стандарт «Контроль расчетов с бюджетом в строительных организациях»	232
Приложение Я (обязательное). Программа внутренней проверки строительной организации.....	240

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. Экономические субъекты традиционно уделяют большое внимание вопросам налогового контроля на всех стадиях управленческого цикла. Вопросы налогового учета, анализа и контроля являются неотъемлемой частью учетной политики организации. Кроме того, многие корпоративные структуры разрабатывают специальные регламентационные материалы с целью регулирования налоговой нагрузки и платежей по определенным периодам, т.е. для управления движением денежных средств и обеспечения платежеспособности организации.

В рамках учетной политики и методических документов, которые разрабатываются экономическими субъектами, большое внимание уделяется вопросам более точного определения налоговой базы, выявлению налоговых рисков, систематизации типичных ошибок, регулированию равномерности налоговой нагрузки по периодам. С этой целью разрабатываются специальные методические документы, учитывающие организационно-технологические и правовые особенности отдельных сфер деятельности организаций.

Вместе с тем следует подчеркнуть, что в современных условиях появляются новые причины дальнейшего совершенствования учета и контроля за расчетами с бюджетом. Это связано с усложнением организационных структур экономических субъектов, привлечением большого объема заемных средств из разных источников и получением бюджетных средств и ресурсов при выполнении (или участии в выполнении) коммерческими структурами государственных заказов или заданий.

Налоговые органы также ведут активную методологическую работу по разъяснению требований Налогового кодекса, в частности, рассматривая специфику организации налогового контроля с учетом особенностей экономического субъекта, его масштабов, специализации, организационно-правовой формы и подчиненности.

Несмотря на это, налоговые органы при проведении проверок находят достаточно большое количество ошибок и неточностей, а иногда и прямое

искажение отчетных данных и выявляют существенную недоплату налогов и несвоевременность их уплаты.

В соответствии с отчетом о результатах контрольной работы налоговых органов по состоянию на 01.01.2020, в целом по Российской Федерации проведено 9 332 выездные проверки организаций и физических лиц. В результате дополнительно поступило в бюджеты разных уровней 298,524 млрд р., результативность одной проверки составляет 31,99 млн р., что выше аналогичного показателя за прошлый год на 43,65 %. За 2018 год по результатам выездных налоговых проверок доля штрафов и пеней составила 29,56 % от суммы доначислений, по результатам камеральных налоговых проверок – 42,96 %.

В настоящее время налоговые органы уделяют все большее внимание совершенствованию методов и организации контроля с учетом возможностей, которые открывают новые информационные технологии, коммуникационные системы и общая цифровизация экономики.

Важным условием успешной реализации предлагаемых мер по совершенствованию налогового контроля становится готовность экономических субъектов к сотрудничеству в рамках новых методов организации контрольного процесса, которые разрабатывают налоговые органы. В сложившейся ситуации одним из основных направлений совершенствования налогового контроля становится гармонизация методических подходов, методов и организации контрольного процесса налоговых органов (внешний контроль) и внутреннего налогового контроля экономических субъектов на основе широкого использования аналитических процедур риск-ориентированного подхода к контролю, что позволит наиболее полно учитывать налоговые риски на всех стадиях процесса. Это будет способствовать решению проблемы формирования единой технологии контроля расчетов с бюджетом, отражающей специфику организации-налогоплательщика и учитывающей современные требования государства к налогообложению в конкретной отрасли экономики. Использование в практике налогообложения унифицированных технологий, методик и аналитических

процедур позволит обеспечить равномерность поступлений средств в бюджет и повысит финансовую устойчивость экономических субъектов.

Анализ научной литературы и методических материалов позволяет сделать вывод, что в настоящее время недостаточно работ, направленных на обеспечение информационного взаимодействия налоговых служб и экономических субъектов-налогоплательщиков, а также на повышение результативности внутреннего контроля расчетов с бюджетом на основе использования аналитических процедур.

Отмеченное позволяет считать выбранную для исследования тему актуальной и определить цель, задачи и структуру диссертационной работы.

Степень научной разработанности проблемы. Существенный вклад в теоретическо-методические проблемы сущности и содержания определения «контроль» внесли такие ученые, как Э.А.Аренс, С.В.Барулин, В.В.Бочаров, Н.Д.Бровкина, Е.А.Ермакова, Н.П.Ефимова, Н.А.Казакова, А.К.Казанцев, В.И.Карпунин, А.Н.Кизилов, В.В.Ковалев, С.П.Колчин, Е.А.Кыштымова, Т.С.Новашина, Л.М.Подъяблонская, Б.Н.Соколов, В.В.Степаненко, А.Файоль, Г.А.Шатунова, А.В.Шавров, А.А.Ялбулганова и др.

Вопросам информационно-методического обеспечения контроля и контрольной деятельности посвящены труды А.В.Абакумовой, Л.Г.Абдукаримовой, В.Т.Агаева, В.Е.Адамова, М.И.Баканова, И.Н.Богатой, Н.А.Богдановой, Е.В.Броило, Э.И.Бахтигозиной, М.В.Гладковой, Е.П.Жарковской, Б.Т.Жарылгасовой, Л.А.Зимаковой, Р.Ф.Мартыновой, Е.М.Мерзликиной, И.А.Налетовой, Ю.П.Никольской, М.Н.Пилипенко, М.Л.Пятова, Т.М.Рогуленко, А.А.Савиной, Н.Г.Сапожниковой, А.А.Ситнова, Т.Е.Слободчиковой, Е.С.Соколовой, А.Е.Суглобова, В.П.Суйца, М.Н.Черных, Ф.Л.Шарова, Л.З.Шнейдмана, В.Г.Широбокова, Е.Б.Шуваловой, Г.А.Юдиной и др.

Аналитические процедуры в аудите, контроле и оценке финансово-хозяйственной деятельности исследовали в своих трудах Ж.А.Кеворкова, Н.А.Казакова, В.Г.Когденко, В.Б.Малицкая, М.В.Мельник, Н.С.Пласкова, А.Д.Шеремет и др.

В тоже время специфика контроля расчетов с бюджетом и использования аналитических процедур в процессе контроля остается практически мало исследованной. Необходимость в разработке универсального подхода к контролю расчетов с бюджетом при осуществлении проверок налоговыми органами и постановки внутреннего контроля хозяйствующими субъектами, направленного на снижение налоговых рисков и повышение эффективности проверок, до сих пор не реализована и требует дополнительного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является разработка методического обеспечения и практических рекомендаций по совершенствованию контроля расчетов с бюджетом в экономических субъектах и налоговых органах на основе расширения использования аналитических процедур, направленных на минимизацию налоговых рисков и обеспечение достоверности начисления и уплаты налогов.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- обосновать направления гармонизации внешнего (налогового) и внутреннего контроля, выделить классификационные признаки контроля расчетов с бюджетом и уточнить трактовку понятия «аналитические процедуры»;
- разработать классификацию аналитических процедур и обосновать результативность их использования в рамках контроля расчетов с бюджетом в российской практике;
- разработать информационно-методическое обеспечение контроля расчетов с бюджетом с использованием показателей-индикаторов на разных стадиях проверки;
- предложить аналитические процедуры оценки налоговых рисков и рекомендовать алгоритм их использования с учетом специфики деятельности проверяемых организаций;
- разработать внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом для экономических субъектов, в частности, для строительных организаций.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в соответствии с Паспортом специальности Высшей аттестационной комиссии при Министерстве

науки и высшего образования Российской Федерации по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки) в части следующих пунктов: 3.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила аудита, контроля и ревизии», 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии», 3.15 «Налоговый контроль».

Объектом исследования является совокупность хозяйственных операций по расчетам с бюджетом, включая планирование, начисление, сроки уплаты налогов, на примере строительных организаций.

Предметом исследования является совокупность аналитических процедур, обеспечивающих унифицированный инструментарий и практические рекомендации по контролю расчетов с бюджетом в рамках коммерческих организаций (внутренний контроль) и налоговых органов (внешний контроль).

Теоретической и методологической базой исследования являются концептуальные положения фундаментальных и прикладных трудов отечественных и зарубежных экономистов в области контроля финансово-хозяйственной деятельности организаций, в том числе их расчетов с бюджетом. В основу авторских разработок положены результаты анализа нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету, аудиту и контролю, научно-методической литературы, периодических изданий, научно-практических конференций и семинаров.

Инструментально-методический аппарат для решения поставленных научных задач включает общие методы познания (анализ, синтез, индукцию, дедукцию, аналогию, абстракцию, классификацию, группировку и сравнение, диалектику, логический метод, балансовый метод и другие), а также специальные методы, основу которых составляет инструментально-методический аппарат, приемы бухгалтерского учета и статистики, экономического анализа и аудита. Использование методов дает возможность в полной мере решить поставленные научные задачи по выбранной теме, определить возможные пути повышения

эффективности контроля расчетов с бюджетом, снижения трудозатрат при его проведении, гарантировать достоверность полученных результатов исследования.

Информационно-эмпирической базой исследования явились нормативные документы, определяющие порядок организации и функционирования системы налогового (внешнего) и внутреннего контроля, официальные статистические данные Федеральной службы государственной статистики, региональных статистических управлений, арбитражная практика, материалы предоставленной финансовой и налоговой отчетности по исследуемым организациям, авторские расчеты.

Научная новизна результатов исследования заключается в обосновании и оценке результативности использования аналитических процедур при контроле за расчетами экономических субъектов с бюджетом, обеспечивающих риск-ориентированный подход к выявлению и минимизации налоговых рисков и повышению достоверности финансовой и налоговой отчетности.

Проведение диссертационного исследования позволило получить следующие **существенные результаты, содержащие элементы научной новизны:**

- раскрыта значимость контроля расчетов с бюджетом как завершающей стадии контрольного процесса за налоговыми платежами на основе сравнительного анализа методических подходов к налоговому контролю в рамках налоговых органов и экономических субъектов, выявлены общие методические позиции и различия внешнего (налогового) и внутреннего контроля, обоснованы направления их гармонизации; выделены классификационные признаки контроля расчетов с бюджетом, и уточнена трактовка понятия «аналитические процедуры», их роль в обеспечении полноты и качества контрольного процесса;

- на основе выделения основных налоговых рисков и выбора аналитических процедур показано их применение для выявления и оценки основных видов рисков (недостаточности контроля, риска применения схем уклонения от налогообложения, риска неэффективности применяемой налоговой политики,

неплатежеспособности организации и угрозы банкротства); дан классификатор аналитических процедур по видам рисков и этапам проведения проверки;

- разработано информационно-методическое обеспечение системы контроля расчетов с бюджетом, включающее комплексную методику, в которой определена последовательность применения аналитических процедур и контрольных показателей-индикаторов налогового риска, используемых на разных стадиях контроля, с указанием источника получения информации из финансовой и налоговой отчетности (рабочих счетов и первичных документов). Предложенный инструментарий позволит снизить трудозатраты и повысить качество налогового контроля;

- обоснован состав аналитических процедур, сформирован классификатор налоговых рисков, а также разработан алгоритм использования аналитических процедур как ключевых показателей контроля расчетов с бюджетом на примере строительных организаций; на основе систематизации показателей-индикаторов определен подход к выделению зон налогового риска (очень высокая, высокая, повышенная, средняя, низкая);

- предложен внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях, включающий семь разделов («Общие положения», «Основные понятия. Цели и задачи», «Нормативная база», «Формирование базы данных (сбор финансовой и нефинансовой информации) о контрагентах проверяемого субъекта», «Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях на стадии планирования», «Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом на стадии проведения проверки по существу с использованием аналитических процедур», «Уточнение процедур с учетом выявленных ошибок. Заключение по результатам проверки») и позволяющий повысить результативность системы внутрифирменного управления налоговыми рисками; разработан состав рабочих документов проверяющего лица с учетом показателей деклараций по основным видам налогов и финансовой отчетности.

Теоретическая значимость результатов исследования заключается в том, что усовершенствованные организационно-методические положения и принципы

контроля расчетов с бюджетом при проведении проверок налоговыми органами и подразделениями внутреннего контроля коммерческими организациями способствуют дальнейшему развитию методологии и теории контрольного процесса, его систематизации, включая систему единообразного подхода к стандартизации контрольных процедур. Исследование сущности и значения понятий «контроль расчетов с бюджетом», «аналитические процедуры», оценка методических подходов к контролю и предложенные рекомендации значительно обогащают теоретико-методические положения и содержание базовых категорий.

Итоги теоретического исследования могут составить базу для подготовки курсов лекций, разработки учебно-методических комплексов, практикумов для профессиональной подготовки и переподготовки специалистов в области бухгалтерского учета и контроля.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования состоит в использовании полученных результатов в процессе реализации основных процедур налогового контроля и внутреннего контроля хозяйствующих субъектов. Разработанные автором методики контроля расчетов с бюджетом, а также методики формирования внутрифирменных стандартов, предложенный регламент реализации процедур и технологий внутреннего контроля имеют большое практическое значение для постановки управленческого учета. Результаты работы могут найти применение в деятельности налоговых органов, в компетенцию которых входит проведение камеральных и выездных проверок. Для бухгалтерских служб и аудиторских организаций результаты исследований могут быть полезными при обосновании оптимизации системы внутреннего контроля расчетов с бюджетом, разработки регламентов его проведения.

Апробация результатов исследования. Результаты исследования докладывались и обсуждались на международных, всероссийских и межрегиональных научно-практических конференциях, в том числе: VI Международной научно-практической конференции преподавателей, научных работников и специалистов «Социально-экономические проблемы инновационного развития» 26-27 марта 2015г., г. Воронеж; Международной

научно-практической конференции «Закономерности и тенденции инновационного развития общества» 28 июня 2016г., г. Сызрань; Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы теории и практики финансово-хозяйственной деятельности», 23 мая 2018г., г. Воронеж; 3-й Международной научно-практической конференции «Политические проблемы развития современных агроэкономических систем», 29 мая 2018г., г. Воронеж.

Разработанный автором методический подход к организации внутреннего контроля как системы взаимосвязанных элементов: внутреннего контроля правового и организационного соответствия, внутреннего контроля учетно-информационного соответствия, внутреннего контроля снижения налоговых рисков применяется в деятельности ЗАО «ХимкиГрупп»; применение системы показателей-индикаторов, внутрифирменного стандарта позволили повысить налоговую дисциплину, унифицировать процессы внутреннего контроля расчетов с бюджетом в финансово-хозяйственной деятельности ЗАО «Правовой навигатор», что подтверждено справками о внедрении.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 13 научных работ общим объемом 9,63 печ. л., в том числе 7 статей, авторским объемом 6,68 печ. л., опубликованы в рецензируемых изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Работа содержит 10 рисунков, 18 таблиц и 26 приложений.

ГЛАВА 1 Теоретические положения контроля расчетов с бюджетом с использованием аналитических процедур

1.1 Теоретическое исследование дефиниции «контроль» в аспекте расчетов с бюджетом

В мировой экономике в 2019 году сохранилась сложная ситуация, связанная с нестабильностью мировых цен на энергоресурсы, введением антироссийских санкций, ослаблением курса рубля в России, а последствия глобального финансового кризиса остаются непреодоленными. В этих условиях наиболее важным источником доходной части бюджета страны становятся налоговые доходы, которые являются частью доходов бюджетов всех уровней.

Учитывая сырьевую направленность российской экономики, объем налоговых доходов в составе бюджета страны также непосредственно связан с изменением рынка нефти, так как почти 1/3 часть налоговых поступлений в бюджет страны приходится на налоги от нефтегазовых компаний [180].

Об этом свидетельствуют данные о поступлении налоговых доходов в бюджет Российской Федерации, приведенные в Приложении Б.

Налоговые доходы Федерального бюджета в 2019 году составили 10 034,1 млрд р. или 49,70 % его объема доходов. Наибольший удельный вес в составе налоговых доходов приходится на налог на добавленную стоимость, его рост в 2019 году по сравнению с 2018 годом составил 683,2 млрд р. (Приложение А).

Стоит отметить, что налог на прибыль и налог на добавленную стоимость занимают большую часть доходов консолидированного бюджета Российской Федерации (Приложение Б).

В условиях роста значимости налоговых доходов в бюджете страны ужесточаются требования к собираемости налогов, и возрастает активность административной деятельности налоговых органов страны в отношении крупных и малых налогоплательщиков. В результате увеличивается значимость контроля

полноты и правильности организации учета расчетов с бюджетом хозяйствующих субъектов всех форм и видов деятельности.

Для раскрытия понятия контроля в аспекте расчетов с бюджетом целесообразным представляется исследование дефиниции «расчеты с бюджетом», которые представляют собой обязательства, возникающие в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности, перед государством.

Задачи организации учета расчетов с бюджетом заключаются в правильности исчисления налогов, подлежащих уплате в бюджет, точности определения налоговой базы, контроле за достоверностью первичных и иных документов предприятия, являющихся основанием для расчета налогов; формировании налоговой отчетности и предоставлении ее в налоговые органы, недопущении просроченной задолженности по налогам и сборам; формировании достоверной системы учета о состоянии расчетов с бюджетом посредством контроля правильности отражения в бухгалтерском учете сумм начисленных налогов, своевременности сверки расчётов с налоговыми органами, подтверждающей сальдо расчетов.

Полнота и своевременность расчетов с бюджетом является залогом финансовой стабильности хозяйствующих субъектов и финансовой безопасности в Российской Федерации. Это приводит к обязанности правомерного определения налоговой базы, достоверности расчетов с бюджетом. Однако, под влиянием внешних и внутренних факторов организации часто стремятся оптимизировать налоговые обязательства, в том числе, используя схемы уклонения от налогообложения.

Уильям Петти (1623-1687) в работе «Трактат о налогах и сборах» об уклонении от уплаты налогов писал: «... нежелание населения оплачивать их, каковое проистекает от убеждения, что проволочкой и сопротивлением можно вовсе избавиться от оплаты их, и от подозрения, что обложение слишком велико, или что собранные суммы расхищаются или неправильно расходуются, или же, что они неравномерно взимаются и распределяются. Все это вызывает излишние

расходы при взимании их и заставляет государя принимать суровые меры по отношению к своему народу» [156, с. 9].

Данные действия наносят урон финансовой безопасности государства, а также могут привести к дестабилизации финансового состояния и самого хозяйствующего субъекта посредством привлечения к налоговой, административной и уголовной ответственности, в случаях выявления нарушений в финансово-хозяйственной деятельности, наносящих государству ущерб и требующих пресечения.

Вследствие чего, постоянно возрастает значение контроля расчетов с бюджетом со стороны налоговых органов, роль внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом.

В настоящее время не наблюдается единообразия данной дефиниции, существуют разные подходы к понятию «контроль».

Сложность заключается в наличии множественных сфер общественной жизни, рассмотрении контроля с точки зрения различных наук и отраслей (Приложение Г), вследствие чего, определение, данное с И.Ожеговым в словаре русского языка, которое трактуется как: «Проверка, а также наблюдение с целью проверки», «Лица, занимающиеся этим делом, контролеры», мы считаем, актуально для столь многообразной категории [127, с. 237].

Для достижения поставленных цели и задач настоящего исследования, понятие контроль необходимо рассматривать в неразрывной связи с экономикой, то есть как неперенную составляющую части хозяйственной деятельности общества.

Экономический контроль – это «Составная часть управления экономическими объектами и процессами, заключающаяся в наблюдении за объектами с целью проверки соответствия наблюдаемого состояния объекта желаемому и необходимому состоянию, предусмотренному законами, положениями, инструкциями, другими нормативными актами, а также программами, планами, договорами, проектами, соглашениями» [145, с. 161].

Современными исследователями используются разные подходы к определению понятия контроль.

Так, Б.Н.Соколов определяет контроль, как контрольную среду, направленную на принятие управленческих решений и обеспечивающую разделение несовместимых функций.

Справедливо отождествляя контроль с контрольной средой в одном определении, на наш взгляд, автор недостаточно ясно определил роль «несовместимых функций».

Этому определению свойственна четкая направленность контроля именно к предприятиям, а не ко внешней среде в целом, поскольку управленческие решения направлены на использования имущества организации.

По нашему мнению, контроль свойствен не только процессам, связанными с имущественными действиями. В его составе следует выделить и решения, направленные на сбалансированность доходов и расходов, и контроль денежных потоков страны в целом и хозяйствующих субъектов, в частности.

А.К.Казанцев считает, что контроль должен обеспечивать достижение целей развития организации, своевременно обнаруживать проблемы и изменения внешней среды, делая акцент на непрерывности данного процесса.

Определяя контроль, как процесс, автор достаточно четко выделяет его направленность, связанную с поиском причин и методов устранения, отклонением от плановых заданий, нормативов, стандартов, возникающих в ходе деятельности организаций.

Однако в рассматриваемом определении отсутствуют инструменты процесса контроля, способствующие достижению целей, что делает, на наш взгляд, исследуемое понятие недостаточно полным и ясным. По нашему мнению, в него следовало бы добавить инструменты, свойственные процессу контроля, которыми являются наблюдение, планирование и мониторинг целей, поставленных перед объектом управления.

Т.С.Новашина, В.И.Карпунин, В.А.Волнин, А.Н.Борисов считают, что контроль направлен на повышение надежности работы организации.

Но недостаточно ясно представляют суть самого контроля, используя термин «надежность», не раскрыв ее непосредственно в отношении организации.

Е.С.Халяпина представляет контроль, как эволюционирующий вместе с развитием общественных отношений, элемент системы.

Автор достаточно точно выделяет понятие контроля в современных условиях развития общества, учитывая его эволюцию. Тем не менее, в определении Е.С.Халапиной отсутствует сущность самого контроля, как процесса или системы в целом, либо системы, частью которой, по мнению автора, является контроль.

Определённый интерес к раскрытию понятия контроля представляют работы зарубежных исследователей.

Так, М.Х.Мескон, М.Альберт, Ф.Хедоури видят контроль, как: «одну из функций менеджмента, обеспечивающую постоянный процесс достижения целей организации путем своевременного обнаружения возникающих в ходе производственно-хозяйственной деятельности объектов управления проблем и изменений внешней среды» [123].

Авторами достоверно и достаточно полно показана сущность контроля, выраженная в конкретной функции, эффективность реализации которой позволяет достичь целей, поставленных перед конкретной организацией. Учитывая российскую особенность менеджмента в данном определении, целесообразно сделать акцент на нестабильности внешней среды, которая свойственна отечественным предприятиям.

Несмотря на полноту раскрытия вышеуказанными источниками изучаемого понятия «контроль», современные условия обуславливают необходимость его расширения и углубления, что повышает актуальность исследования.

В работе приводится обзор научных трудов, направленный на анализ дефиниции «экономический контроль» (Приложение Д).

Складывается ситуация, когда трактовки данного понятия расходятся, одними авторами контроль рассматривается как проверка, наблюдение, процесс (А.Файоль, Г.Эмерсон, А.К.Казанцев, Т.С.Новашина и др.), направленные на

выявление отклонений, ошибок, другими – как часть управления (Б.А.Райзберг, Л.Ш.Лозовский, Е.Б.Стародубцева).

И в том и другом случаях, экономический контроль представляет собой систематизацию информации, базирующейся на данных о финансово-хозяйственной деятельности организации, включающей ее сбор, анализ, измерение, выявление, передачу и прием.

Анализируемые подходы дополняют друг друга, способствуют развитию и обогащению теоретико-методического положения и содержания данной категории, однако рассматриваются авторами под разным углом зрения, в первую очередь, отражающим область их исследований.

Вследствие чего, на наш взгляд, в более широком смысле «экономический контроль» сформулирован в современном экономическом словаре.

Неотъемлемой частью экономических отношений являются финансы. Практическая реализация функций финансов обуславливает необходимость в финансовом контроле, наиболее полное определение которого, по нашему мнению, нашло свое отражение в статье 1 Декларации руководящих принципов финансового контроля: «Контроль - не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях, привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем» [45].

Важнейшей формой финансового контроля является налоговый контроль.

Так, А.Смит, как и другие представители классической политической экономии (У.Пети, Ж.Б.Сей, Дж.Милль), рассматривали контроль в контексте налогов, как регламентированную нормами права деятельность государственных субъектов по проверке своевременности и точности, обоснованности и полноты поступления налоговых доходов в бюджет.

Следует констатировать, что понятие «налоговый контроль» закреплено главой 14 пункта 1 ст. 82 НК РФ, в соответствии с которым, налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном законодательством.

На основании части 1 ст. 9 НК РФ, организации и физические лица являются участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Учитывая, что физическими лицами бухгалтерский учет не ведется, равно как и в соответствии со ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06 декабря 2011 г., некоторыми субъектами предпринимательской деятельности: индивидуальными предпринимателями и филиалами иностранных компаний, а наше исследование проводится по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», в работе мы рассмотрим, как участников отношений - организации.

Это дает нам возможность в составе налогового контроля выделить **контроль расчетов с бюджетом**, который, по нашему мнению, предполагает оценку полноты и своевременности поступления налогов во все виды бюджетов, позволяющую выявить противоречия в рамках налоговых расчетов по различным видам налогов, в частности, при контроле, осуществляемом налоговыми организациями, и в системе внутреннего контроля – экономическими субъектами.

Схема взаимосвязи видов контроля отражена на рис. 1.1.

Контроль расчетов с бюджетом можно подразделить на:

- внутренний, осуществляемый хозяйствующими субъектами, как собственными силами, так и при помощи привлеченных лиц;
- внешний контроль, производимый налоговыми органами, банками, третьими лицами.

Как видно из схемы контроль расчетов с бюджетом представляет собой двухуровневую систему, поскольку состоит из внешнего и внутреннего контроля (рис.1.2). Определения являются авторскими.

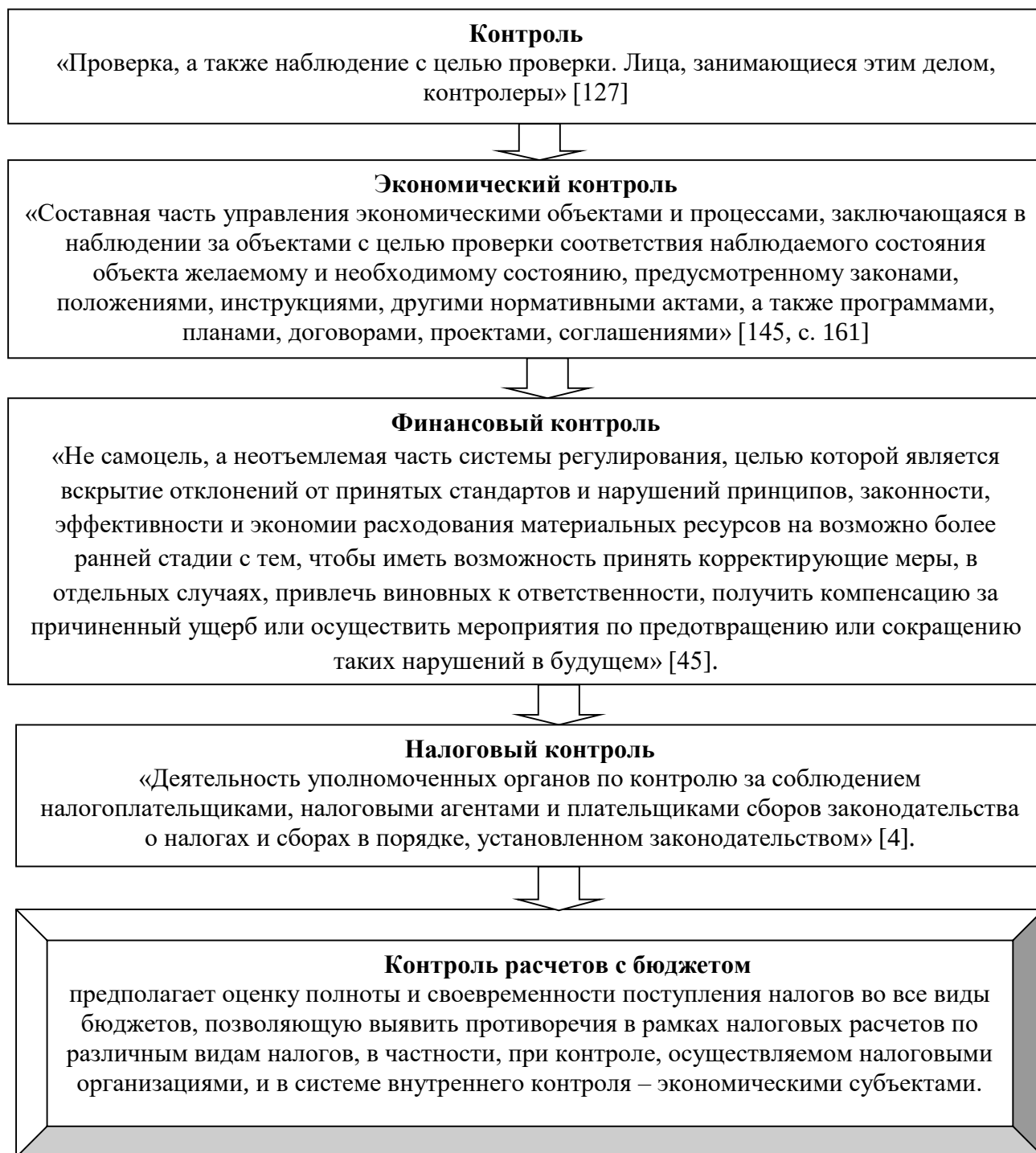


Рис. 1.1. – Схема взаимосвязи видов контроля

Источник – составлено автором по результатам исследования

На наш взгляд, *под внешним контролем расчетов с бюджетом* понимается процесс компетентной проверки уполномоченными лицами правильности определения налоговой базы, начисления и перечисления исчисленных налогов в

бюджет, правильности отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухгалтерского и налогового учета.



Рис.1.2 – Двухуровневая система контроля расчетов с бюджетом

Источник – составлено автором по результатам исследования

Под внутренним контролем расчетов с бюджетом понимается процесс проверки лицами, которые уполномочены хозяйствующими субъектами, соблюдения налогового законодательства и правильности отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

По нашему мнению, контроль расчетов с бюджетом можно классифицировать по следующим признакам (рис. 1.3):

а) в зависимости от информационного обеспечения (документальный или фактический контроль). Под документальной проверкой понимается проверка документов посредством определения наличия ошибок, отражения операций по мнимым сделкам. Фактический контроль – это оценка, наличия и состояния всего имущества организации, проверка полноты его отражения в учете. В большинстве случаев при налоговом контроле расчетов с бюджетом проводятся документальные проверки, однако при необходимости налоговым органом может быть принято решение о проведении осмотра (ст. 91, 92 НК РФ) в целях сопоставления фактических данных документальным. При внутреннем контроле данные решения принимаются собственником хозяйствующего субъекта;

б) от предмета контроля (начисление и уплата исчисленных налогов, отражение финансово-хозяйственных операций, соблюдения законодательства), то есть в зависимости от поставленных целей проверки;

в) по охвату операций (тематический или комплексный). Комплексный контроль нацелен на полную и объективную проверку, затрагивая всю деятельность организации, тогда как тематический контроль предусматривает проверку по отдельным вопросам. Может осуществляться как при внутреннем, так и при внешнем контроле;

г) по моменту совершения контроля (предварительный, текущий, последующий и т.д.). Предварительный контроль выполняется на этапе анализа, принятия решений (в процессе планирования). Текущий контроль представляет собой непрерывный анализ финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта для выполнения полноты и своевременности расчетов с бюджетом. Последующий контроль осуществляется по истечению определенного периода времени и направлен на устранение и предупреждение нарушений ведения финансово-хозяйственной деятельности;

д) в зависимости от инициатора проверки контроль расчетов с бюджетом можно разделить на внутренний и внешний.



Рис. 1.3 – Классификация контроля расчетов с бюджетом

Источник – составлено автором по материалам исследования

Внешний контроль расчетов с бюджетом может проводиться налоговыми органами или третьими лицами.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, а также нормативно-правовыми актами налоговый контроль можно разделить на камеральный, выездной, точечный, налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (трансфертное ценообразование), налоговый мониторинг.

В соответствии с абзацем 2 пункта 1 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом (далее - налогоплательщик), а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Выездной контроль является более глубоким и эффективным, подразумевает проверку соблюдения законодательства о налогах и сборах, полноту и своевременность уплаты налогов в бюджет.

Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами осуществляется исключительно на предмет полноты и уплаты налогов в части соответствующих операций. В соответствии со ст. 105.26 НК РФ, «предметом налогового мониторинга являются правильность исчисления (удержания), полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с Кодексом возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) – организацию».

Организация по запросу налогового органа при проведении мониторинга обеспечивает в режиме реального времени доступ к документам (информации), а также регистрам бухгалтерского и налогового учета, раскрывающим порядок отражения доходов и расходов, объектов налогообложения и налоговой базы, что позволяет отслеживать правильность исчисления (удержания), своевременность и полноту уплаты (перечисления) налогов и сборов в бюджет.

Налоговый мониторинг осуществляется пока только в отношении некоторых крупнейших налогоплательщиков.

Под точечным контролем подразумевается назначение налоговым органом проверок только при условии установления им отклонений, ошибок, выявленных в процессе анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности организации, или при получении информации, из внешних источников, о совершенном налоговом нарушении.

Внутренний контроль можно разделить на контроль, осуществляемый уполномоченными сотрудниками самого хозяйствующего субъекта и привлеченными лицами (аудиторы).

Разделение контроля расчетов с бюджетом на внешний и внутренний обуславливает необходимость рассмотрения обобщений и разграничений в их задачах, понимание которых имеет важное значение для развития возможности применения единообразного подхода к данным категориям (Приложение Е).

Например, А.А.Ялбулганова к задачам налогового контроля относит правильность исчисления, своевременность и полноту внесения налогов и сборов, предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах и наказание нарушителей.

По нашему мнению, важным аспектом внешнего контроля является открытость контрольной среды, направленная на предупреждение и устранение нарушений, а также на добровольное побуждение налогоплательщиков к уточнению своих налоговых обязательств.

Е.А.Кыштымова отмечает: «В самом общем виде задачи внутрихозяйственного контроля можно свести к следующим:

- проверка соответствия финансово-хозяйственной деятельности предприятий действующим нормативным актам;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности и финансового состояния, разработка предложений по совершенствованию методов организации производства, повышению программ развития;

– контроль правильности организации, методологии и техники ведения бухгалтерского учета;

– проверка наличия, состояния, правильности оценки имущества, эффективности использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов» [110, с. 6].

На наш взгляд, среди основных задач налогового контроля расчетов с бюджетом необходимо выделить следующие:

- а) мобилизация налоговых доходов;
- б) проверка полноты и своевременности расчетов с бюджетом, соблюдения действующего законодательства;
- в) минимизация налоговых рисков;
- г) устранение и предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах хозяйствующими субъектами;
- д) оценка целесообразности и эффективности формирования доходов и расходов.

С нашей точки зрения, задачами внутрифирменного контроля расчетов с бюджетом являются:

- а) повышение эффективности управления финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
- б) минимизация налоговых рисков;
- в) проверка правомерности оценки имущества, результативности расходования ресурсов, ценообразование;
- г) проверка достоверности предоставляемой отчетности (бухгалтерской и налоговой), соблюдения действующего законодательства;
- д) устранение и предупреждение нарушений ведения финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
- е) минимизация налоговых платежей.

И внутренний и внешний контроль расчетов с бюджетом ориентированы на устранение и предупреждение нарушений ведения финансово-хозяйственной

деятельности, минимизации налоговых рисков, наличие достоверной финансовой и налоговой отчетности.

Несмотря на то, что внутренний контроль расчетов с бюджетом ориентирован на минимизацию налоговых платежей, а внешний контроль ставит задачи максимального пополнения бюджетов разных уровней, функционирование хозяйствующих субъектов и налоговых органов осуществляется в рамках правового поля, что интегрирует интересы и тех, и других на устранение и предупреждение нарушений ведения финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, и, как следствие, обуславливает необходимость применения единообразного подхода к контролю расчетов с бюджетом.

Нам представляется, что наибольшая эффективность контроля расчетов с бюджетом достигается на основе использования единообразного подхода к проверкам со стороны налоговых органов и со стороны хозяйствующих субъектов. Так, например, в соответствии с пунктом 1 ст. 252 НК РФ: «Налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, обоснованные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами

признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода» [5].

Вследствие чего, налогоплательщикам при проведении внутрифирменного контроля необходимо осуществлять проверку не только посредством выявления наличия ошибок в первичной документации, но и обращать внимание на экономическую обоснованность произведенных расходов и полноту ведения документооборота.

Данный анализ необходимо проводить организациям, прежде всего, на уровне предварительного контроля (при заключении сделок запрашивать регистрационные дела контрагентов, вести деловую переписку, лично знакомиться с должностными лицами контрагентов, проверять соответствие подписей на первичных документах, в том числе, доверенностях), что позволит избежать необоснованных налоговых рисков, штрафных санкций.

Таким образом, применение единообразного подхода к рассмотрению сущности и задач контроля расчетов с бюджетом одновременно со стороны налоговых органов (внешний контроль) и хозяйствующих субъектов (внутренний контроль) является первоочередным для решения задач настоящего исследования.

1.2 Нормативно – правовое регулирование контроля расчетов с бюджетом и его информационное обеспечение

25 мая 2009 года в своем Бюджетном Послании к Федеральному Собранию «О бюджетной политике в 2010-2012 годах» президентом Д.А.Медведевым совершенствование налоговой отчетности определено как одно из основных направлений налоговой политики и формирования доходов бюджетной системы, в том числе.

В данном Послании, в частности, сказано, что необходимо устранить дублирующие показатели в отчетности, избавиться от неэффективных форм отчетности, не несущих какой-либо действительно значимой информации,

запустить процесс усовершенствования процедур администрирования, ведения и конечно предоставления налоговой отчетности.

В 2012 году уже В.В.Путин, находясь на посту президента Российской Федерации, в Бюджетном Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 28.06.2012 «О бюджетной политике в 2013-2015 годах» указал Правительству Российской Федерации на необходимость принятия конкретных последовательных мер, направленных на противодействие попыткам уклонения от уплаты налогов с помощью последовательных действий

В 2013 году в Бюджетном Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 13.06.2013 «О бюджетной политике в 2014-2016 годах» также были подняты вышеуказанные темы. Но помимо направления на увеличение качества налогового администрирования и реализацию различных мер по противодействию уклонению от налогообложения, был дан курс на упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом.

В 2018 году В.В.Путин в Бюджетном Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 01.03.2018 обратил внимание на перевод системы контроля на риск-ориентированный подход.

Таким образом, задачи повышения качества налогового администрирования, осуществления непрерывного контроля расчетов с бюджетом в последние годы определены как основополагающие направления налоговой политики.

По нашему мнению, в нормативном регулировании контроля расчетов с бюджетом можно выделить несколько уровней:

Первый уровень (законодательный) определен Конституцией Российской Федерации, Бюджетным кодексом Российской Федерации, Налоговым кодексом Российской Федерации, Гражданским кодексом Российской Федерации, Таможенным кодексом Российской Федерации, Федеральными законами Российской Федерации.

Необходимо отметить, что Налоговый Кодекс Российской Федерации не содержит понятия «контроль расчетов с бюджетом», а отражает лишь правовые

нормы организации и ведения налогового учета. Однако Глава 14 «Налоговый контроль» посвящена налоговому контролю, где дается его определение.

В соответствие с пунктом 1 ст. 82 НК РФ: «Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Кодексом» [4].

Кроме того, согласно пункту 3 ст. 82, налоговые, таможенные, следственные органы, а также органы внутренних дел информируют друг друга о тех материалах, имеющихся в их распоряжении, где фигурирует нарушение законодательства о налогах и сборах, о налоговых преступлениях, мерах, направленных на их пресечение, о проводимых налоговых проверках. Порядок подобного обмена определяется соглашениями между вышеуказанными органами. По сути, происходит обмен информацией в целях исполнения возложенных на данные органы задач.

Статьей 87 НК РФ определены виды проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов: камеральная и выездная.

Их целью является осуществление контроля за соблюдением лицом, в части которого проводится проверка, налогового законодательства.

Стоит отметить, что данный вид контроля нацелен лишь на выявление и пресечение ошибок, приводящих к неполному и несвоевременному перечислению налоговых платежей в бюджет.

В Федеральных законах также отсутствует официальное определение «контроля расчетов с бюджетом», однако, в них вводятся такое понятие как «внутренний контроль», позволяющий хозяйствующим субъектам самостоятельно осуществлять контроль расчетов с бюджетом посредством систем внутреннего контроля организаций.

Помимо того, что налогоплательщики подлежат внешней проверке со стороны налоговых органов, в соответствии со ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06 декабря 2011 г., они обязаны

организовывать внутренний контроль (самоконтроль) за совершаемыми фактами хозяйственной жизни. Например, организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых в обязательном порядке подлежит аудиту, обязаны проводить данный вид проверки.

Определенные положения (приемы, методы) Федерального закона «Об Аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008 могут использоваться при контроле расчетов с бюджетом.

Второй уровень (нормативный) нормативно-правового регулирования включает Указы Президента Российской Федерации, Постановления Правительства Российской Федерации, Приказы Федеральной налоговой службы.

В Приказе Минфина России от 09.01.2019 N2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.01.2019 N 53639) установлены обязательные для соблюдения стандарты, определяющие единые цели и основные принципы проведения аудита.

Среди данных стандартов следует выделить следующие (они обеспечивают единообразие подходов к внешнему контролю, аудиту, внутреннему контролю):

- МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»,
- МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»,
- МСА 550 «Связанные стороны»,
- МСА 505 «Внешние подтверждения»,
- МСА 520 «Аналитические процедуры»,
- МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»,
- МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»,
- МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность».

Несмотря на то, что данные стандарты не регламентируют планирование и

проведение налоговых проверок, основные принципы и процедуры, целесообразно было бы применять и при осуществлении контроля расчетов с бюджетом.

Необходимо также отметить, что само понятие «система внутреннего контроля» дается в Международном стандарте аудита (МСА 315) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения». В соответствии с данным документом, «система внутреннего контроля» представляет собой процессы, которые обеспечивают достижение целей хозяйствующего субъекта посредством представления достоверной финансовой отчетности и соблюдения нормативно-правового регламентирования.

Функции указанной службы должны включать в себя мониторинг эффективности и адекватности системы внутреннего контроля, которая существует в организации.

Цели и объем внутреннего контроля в каждом конкретном случае отличаются. Они зависят в первую очередь от структуры и размера проверяемого лица, а также требований его руководящего состава. Как правило, функции службы (отдела) внутреннего контроля содержат либо один, или несколько нижеприведенных элементов:

а) оценка степени эффективности проводимых процедур внутреннего контроля. Необходимо отметить, что постановка нужных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля – это прямая обязанность руководства. При этом на службу внутреннего аудита, если судить по сложившейся практике, возлагаются обязанности по проведению проверки данных систем, прогнозированию и оценке их функционирования и подготовке рекомендаций по усовершенствованию данных систем;

б) изучение управленческой и финансовой информации. Это функция включает проведение проверки способов и средств, которые используются для сбора, измерения, классификации данной информации, а также для формирования на ее основании отчетности, включая специфические запросы в отношении отдельных составляющих отчетности;

в) проверка эффективности, экономности и результативности, обязательно

включая нефинансовые средства контроля проверяемого лица;

г) контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, внешних требований, внутренних локальных актов и внутренних требований руководства.

В то же время, следует отметить, что стандарты аудиторской деятельности не раскрывают способы, порядок, процедуры осуществления внутреннего контроля, вследствие чего организациям приходится разрабатывать самостоятельно внутренние инструкции, положения, правила, необходимые для контроля расчетов с бюджетом.

Налоговыми органами для создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, увеличения степени грамотности налогоплательщиков и увеличения их налоговой дисциплины Приказом Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок» принята Концепция системы планирования выездных налоговых проверок.

Помимо вышеуказанного, данная Концепция преследует следующие цели:

- обеспечение увеличения доходов государства за счет повышения числа налогоплательщиков, которые добровольно и в полном объеме исполняют свои налоговые обязательства;
- уменьшение числа налогоплательщиков, которые ведут бизнес в так называемом в «теневом» секторе экономики;
- доведение до сведения налогоплательщиков информации об основных критериях, применяемых при отборе налогоплательщиков, в отношении которых будут проведены выездные налоговые проверки.

Согласно данной Концепции, выездные налоговые проверки – основная и самая эффективная форма налогового контроля.

Результатом таких проверок должно быть решение следующих задач:

- обнаружение и своевременное пресечение нарушений в области

законодательства о налогах и сборах;

- предотвращение налоговых правонарушений.

Планирование выездных налоговых проверок – это всегда открытый процесс. Отбор налогоплательщиков, в отношении которых будет проводиться проверка, осуществляется по критериям риска совершения налогового правонарушения.

В вышеуказанной Концепции закреплено, что отбор основывается на всесторонней, качественной оценке и анализе всей информации, находящийся в распоряжении налоговых органов (в том числе из внешних источников). Именно на основании этой информации определяются «зоны риска» совершения налоговых правонарушений.

Оценка финансово-экономических показателей, характеризующих деятельность налогоплательщиков для включения их в план проведения выездных проверок, содержит следующие уровни:

- анализ налоговых платежей в разрезе их сумм и динамики;
- оценка сумм непосредственно уплаченных налоговых платежей, а также их динамики по каждому виду налога (сбора);
- анализ показателей, содержащихся в налоговой и (или) бухгалтерской отчетности, и позволяющих определить значительные отклонения этих показателей в текущем периоде от подобных показателей за предыдущие периоды или отклонения от среднестатистических показателей у аналогичных организаций, а также найти существующие противоречия между сведениями, которые представлены в данных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган;
- анализ факторов и причин, которые оказывают влияние на формирование налоговой базы.

Критериями рисков для хозяйствующих субъектов, применяющих общий режим налогообложения, являются, в том числе:

- налоговая нагрузка,
- отражение убытков по результатам периода в бухгалтерской или

налоговой отчетности,

- отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период, а также опережающий темп увеличения издержек над темпом роста доходов от реализации,

- выплата на одного работника среднемесячной заработной платы,

- построение финансово-хозяйственной деятельности, основываясь на соглашениях и договорах с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без разумных на то экономических или иных причин (деловой цели),

- уровень рентабельности,

- ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Впервые Федеральная налоговая служба посредством данного нормативного акта сделала попытку введения единой методологии способов, порядка и процедур контроля расчетов с бюджетом со стороны налоговых органов, внешнего аудита и внутреннего контроля организаций.

Однако данная Концепция не нашла своего применения как в сфере внешнего аудита организаций, так и при проведении внутреннего контроля хозяйствующих субъектов.

Согласно Концепции планирования выездных налоговых проверок, показатели налоговой нагрузки и рентабельности сравниваются со значениями среднеотраслевых показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков, однако, статистическими расчетами не учитываются существенные искажения представленной финансовой (бухгалтерской) отчетности, сведений о характере осуществляемой деятельности; не учитываются взаимоотношения с поставщиками и покупателями, изменения в технологии производства, цели и стратегические планы, диверсификация деятельности каждого хозяйствующего субъекта.

В тоже время, в соответствии с Международным стандартом аудита

(МСА 315) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», понимание аудитором деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, заключается в видении следующих проблем:

- отраслевые, правовые и другие внешние факторы, которые оказывают влияние на деятельность аудируемого лица. Например, применяемые на предприятии способы ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- характер деятельности проверяемого лица, включая при этом выбор и применение учетной политики;
- цели, а также стратегические планы проверяемого лица, риски, связанные с ними и указывающие на возможное существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- показатели хозяйственной деятельности проверяемой организации или индивидуального предпринимателя и тенденции их изменения;
- система внутреннего контроля.

Вследствие вышеуказанного, говорить об эффективности использования ее критериев для осуществления внутреннего контроля, проведения аудита пока нельзя.

К третьему уровню (методическому) нормативного регулированию относятся письма Министерства Финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы.

Федеральная налоговая служба разработала рекомендации для территориальных органов в Письме от 16 июля 2013 г. НАС-4-2/12705 «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок», где наиболее полно отражены процедуры, порядок и способы осуществления контроля расчетов с бюджетом в части камеральных проверок.

В соответствии с пунктом 2.6 данного Письма, к основным направлениям проведения проверок относятся:

- процесс проведения проверки показателей налогового отчета за текущий период на сопоставимость с показателями, содержащимися в подобном отчете за предыдущий отчетный период;
- взаимоувязка показателей, которые отражены в налоговой декларации (расчете) проверяемой с данными, указанными налогоплательщиком в отчетных документах по другим видам налогов;
- проверка достоверности данных, указанных в налоговой декларации (расчете) основываясь на оценке всей имеющейся в распоряжении налогового органа информации;
- оценка сформированного при вводе данных отчетов в АИС «Налог» протокола разногласий и протокола проверки по контрольным соотношениям;
- контроль с помощью запросов и подобных выборок для сравнения данных, указанных налогоплательщиком в налоговых декларациях (расчетах) и бухгалтерской отчетности и прочих данных, которые содержатся в информационных ресурсах непосредственно налогового органа с информацией из внешних открытых и закрытых источников, правильностью исчисления налоговой базы, проверкой обоснованности применения налоговых льгот, налоговыми ставками, а также для проведения операций проверки полноты представления налоговых деклараций (расчетов) и т.д.

Кроме того, в Письме отражено, что для проведения аналитической и контрольной работы уже сформированные протоколы сохраняют в электронном виде, в форме таблиц Excel.

В данные таблицы можно дополнительно включать информацию обо всех проведенных мероприятиях налогового контроля в связи с выявленными расхождениями (несоответствиями), причины расхождений с обоснованием и прочее сведения, связанные с результатами налогового контроля.

При осуществлении камеральной налоговой проверки в отношении налоговых деклараций, которые представлены крупнейшими налогоплательщиками, проверяющий осуществляет следующие мероприятия:

- оценивает показатели выручки, существующей налоговой нагрузки, а также показатели рентабельности;
- проводит оценку и сравнение показателей выручки, коэффициентов рентабельности, существующей налоговой нагрузки налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка, со средними показателями по виду экономической деятельности, а также показателями по однородным налогоплательщикам, и выявляет при этом высокие налоговые риски;
- оценивает причины сокращения налоговой нагрузки;
- выявляет, так называемых, «проблемных» контрагентов;
- проводит мониторинг налоговой базы проверяемого налогоплательщика в сравнении с прошедшими периодами;
- анализирует сделки, которые оказали влияние на уменьшение налоговой базы и т.д.

Для проведения проверки достоверности представленных к отчету показателей обязательно используются данные как те, которые имеются у налогового органа, так и полученные налоговым органом в результате проведения других мероприятий налогового контроля.

Данным Письмом Федеральной налоговой службой разработан алгоритм анализа финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов при проведении выездных, а также камеральных налоговых проверок.

Четвертый уровень – организационный, т.е. разработанный самой организацией. В составе организационных документов хозяйствующие субъекты могут использовать внутрифирменные стандарты контроля учетных операций, учётную политику, внутренний документооборот и т.д.

На крупных предприятиях с целью создания системы внутреннего нормативного регулирования целесообразно формировать Комитет (подразделение) по внутреннему контролю, состоящий из руководящих работников и профессионально подготовленных специалистов в части бухгалтерского и налогового учета. Указанным Комитетом разрабатываются и

утверждаются внутрифирменные стандарты контроля на основании Международных стандартов аудита (МСА), Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита и риск-менеджмента, концепции COSO.

К сожалению, внутренний контроль не регламентируется нормативно-правовыми документами. Аудиторы и контролирующие службы организаций самостоятельно определяют методологию ведения налогового и бухгалтерского учета, спектр аналитических процедур контроля расчетов с бюджетом, опираясь на вышеуказанные уровни нормативно-правового регулирования.

Вследствие чего, контролирующие органы организаций в силу тех или иных обстоятельств могут недооценить риск искажений финансовой отчетности.

Если рассматривать данный уровень нормативно-правового регулирования контроля расчетов с бюджетом налоговыми органами, то он в настоящее время прорабатывается.

1.3 Место аналитических процедур в системе контроля расчетов с бюджетом

Аналитические процедуры в настоящее время стали одной из важнейших составляющих контроля расчетов с бюджетом, осуществляемого как со стороны налоговых органов, так и со стороны хозяйствующих субъектов.

Однако трактовка понятия «аналитические процедуры», методика их проведения, объекты контроля недостаточно конкретизированы. Подходы к определению «аналитические процедуры» в современной отечественной и зарубежной литературе рассмотрены в Приложении Ж.

Наиболее полное определение аналитических процедур, по нашему мнению, нашло свое отражение в Международном стандарте аудита (МСА 520) «Аналитические процедуры»: «Термин «аналитические процедуры» означает оценку финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также

предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями» [48, пункт 4].

Зарубежные авторы, например, Э.А.Аренс, Дж.К.Лообек считают, что: «Аналитические процедуры (аналитические тесты) представляют собой оценку финансовой информации на основе изучения вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными, в том числе сравнения сумм с ожидаемыми суммами, которые определил аудитор» [83, с. 121].

В российской литературе аналитические процедуры в достаточной мере определены в работах М.В.Мельник, А.Д.Шеремета, В.П.Суйц, В.Г.Когденко, Н.А.Казаковой, Б.Т.Жарылгасовой, А.Е.Суглобовой, И.А.Налетовой, Т.Е.Слободчиковой, Г.А.Юдиной, М.Н.Черных.

Так, например, Г.А.Юдина, М.Н.Черных считают, что аналитические процедуры представляют собой анализ соотношений и закономерностей, изучение их связи с другой имеющейся информацией.

А.Д.Шеремет и В.П.Суйц отмечают, что: «Аналитические процедуры, представляющие собой один из видов аудиторских процедур по существу, – это выявление, анализ и оценка соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта» [168, с. 144].

Н.А.Казакова характеризует аналитические процедуры, как «анализ показателей для обоснования определенных управленческих решений или формулирования профессионального суждения на основе оценки показателей, выявления взаимосвязей и тенденций с использованием финансовой и нефинансовой информации с допущением о наличии причинно-следственной связи между анализируемыми явлениями или фактами хозяйственной жизни» [107, с. 113-120].

Как видно, аналитические процедуры достаточно полно изложены в современной литературе в части аудита и внутреннего контроля, однако они должны быть взаимоувязаны с налоговым контролем. Достаточно странно, что аналитические процедуры многими авторами, например, И.А.Налетовой,

Т.Е.Слободчиковой, Е.С.Соколовой, Е.В.Броило, рассматриваются исключительно в аспекте аудиторских процедур.

В работе приводится обзор научных трудов, направленный на анализ определения «аналитические процедуры» (Приложение И).

Как видно, в одних научных исследованиях аналитические процедуры рассматриваются как анализ и (или) оценка информации (МСА 520, Л.Ш.Лозовский, Э.А.Аресн, Дж.К.Лообек, и др.), в других - как вид аудиторских процедур (А.Д.Шеремет, В.П.Суйц, Б.Т.Жарылгасова), анализ коэффициентов, соотношений и тенденций (Г.А.Юдина, М.Н.Черных).

Особое внимание авторами уделяется выявлению причин ошибок и отклонений, для дальнейшего их оперативного устранения и недопущения в будущем.

Как видим, в научной и экономической литературе единой трактовки понятия «аналитические процедуры» не существует, хотя в своей основе они не противоречат определению, установленному Международным стандартом аудита (МСА 520).

Аналитические процедуры в системе налогового контроля, по нашему мнению, представляют собой оценку показателей и коэффициентов организаций-налогоплательщиков посредством рассмотрения их изменения в динамике, логической и информационной взаимосвязи.

По нашему мнению, аналитические процедуры, помимо всего прочего, являются составной частью контроля расчетов с бюджетом, основанной на системе сбора, подготовки, синхронизации и обработки информации (рис. 1.4). В рамках внутреннего и внешнего контроля расчетов с бюджетом развернутый анализ правильности определения налоговой базы, начисления и перечисления налогов в бюджет, отражения их на счетах бухгалтерского учета в соответствии с действующим законодательством происходит посредством использования аналитических процедур.

При проведении внутреннего контроля расчетов с бюджетом и в некоторых случаях внешнего контроля (выездных налоговых проверок) используется

информация, содержащаяся в бухгалтерской, налоговой отчетности, налоговых и бухгалтерских регистрах, счетах аналитического и синтетического учета с использованием подтверждающих первичных документов.

При проведении внешнего контроля расчетов с бюджетом не всегда лицо, проводящее проверку, располагает полной информацией. Вследствие чего, получение сведений из внешних источников информации приобретает особо важное значение.



Рис. 1.4 Место аналитических процедур в системе контроля расчетов с бюджетом

Источник – составлено автором по результатам исследования

На наш взгляд, аналитические процедуры можно классифицировать по следующим признакам (рис. 1.5).

Как видим, аналитические процедуры подразделяются следующим образом:

- *по видам проверяемой отчетности*

- 1) *отдельная отчетность;***
- 2) *консолидированная отчетность;***
- 3) *налоговая отчетность;***
- 4) *финансовая отчетность и др.***

При проведении проверки в целях выявления возможных ошибок и искажений целесообразно применять аналитические процедуры анализируя, как консолидированную, так и отдельную отчетность, что связано, прежде всего, со сложной структурой бизнеса хозяйствующего субъекта.

Применение аналитических процедур при анализе налоговой отчетности является важнейшим аспектом при проведении проверок налоговыми органами и внутреннем контроле.

Выявление налоговыми органами ошибок и несоответствий показателей налоговой отчетности организации при проведении камеральной проверки может привести к налоговым санкциям (штрафам, пеням), а также послужить основанием для включения организации в план проведения выездных налоговых проверок;

- *по области применения*

- 1) *сравнение со средними показателями по стране (макроэкономическими показателями);***
- 2) *сравнение со среднеотраслевыми, региональными (мезоэкономическими показателями);***
- 3) *сравнение с показателями самой организации за прошлые периоды, сравнение с показателями аналогичных организаций (микроэкономические показатели).***

Сравнения со средними показателями по стране, регионом, отраслью не могут являться объективными в силу ряда обстоятельств. Так, например, известны случаи, когда организации завышают показатели финансовой отчетности в целях получения кредитов и займов.



Рис. 1.5 Классификация аналитических процедур при осуществлении контроля расчетов с бюджетом

Источник – составлено автором по материалам исследования

Кроме того, не все хозяйствующие субъекты представляют финансовую отчетность в органы статистики.

Помимо этого, значительная доля диверсифицированных организаций (осуществляющих деятельность в нескольких отраслях) при сдаче финансовой отчетности отражают только один из видов деятельности.

Немало организаций теневого сектора экономики представляют финансовую отчетность, при этом, не осуществляя реальной финансово-хозяйственной деятельности.

Сравнения с показателями самой организации за прошлые периоды характеризуют устойчивость роста или его отсутствие;

- *по объектам анализа*

- 1) имущественный потенциал;*
- 2) совокупный капитал;*
- 3) финансовые результаты;*
- 4) денежные потоки;*
- 5) налоги и др.*

Объект анализа определяется в зависимости от целей проводимого анализа;

- *по целям осуществления*

- 1) выявление искажений;*
- 2) выявление причинно-следственных связей и др.*

Использование аналитических процедур при проведении проверок помогает выявить ошибки и искажения в финансовой отчетности и установить причинно-следственные связи, понять деятельность хозяйствующего субъекта;

- *по способу осуществления*

- 1) простое сравнение;*
- 2) комплексный анализ с применением коэффициентов;*
- 3) сложных статистических методов и др.*

В настоящее время разработано множество способов осуществления аналитических процедур посредством проведения анализа, которые определяются

в первую очередь поставленными задачами, комплексностью показателей, порядком проведения, характером имеющейся информации;

- *по характеру используемой информации*

- 1) *финансовая;*

- 2) *нефинансовая.*

- *по стадиям применения (использования)*

- 1) *на стадии планирования;*

- 2) *на стадии проведения проверки;*

- 3) *на завершающей стадии.*

На наш взгляд, аналитические процедуры должны осуществляться как при проведении камеральных, так и выездных налоговых проверок, планировании проверок, а также на каждом этапе контроля при осуществлении внутреннего контроля.

В тоже время, в настоящее время не существует единой методики применения аналитических процедур при контроле расчетов с бюджетом.

По нашему мнению, аналитические процедуры должны быть применены на этапе планирования, чтобы помочь определить характер, степень и график аудиторских процедур. Это позволит выявить важные аспекты, которые требуют особого внимания на последующих этапах контроля. Аналитические процедуры, выполняемые на этапе планирования, обычно осуществляются с использованием данных, собранных из внешних источников информации, а также посредством бухгалтерской и налоговой отчетности; объем и график процедур могут меняться в зависимости от хозяйствующего субъекта.

Аналитические процедуры также требуются при проверке по существу и во время завершающего этапа контроля.

Понимание деятельности и отрасли клиента – один из самых важных шагов в планировании выездных налоговых проверок.

Необходимо достаточно хорошо разбираться в деятельности организации и в среде, в которой эта деятельность осуществляется, включая внутреннюю систему контроля, чтобы оценить риск значительных искажений финансовой и налоговой

отчетности, например, в силу ошибок или обмана, и определить характер, график и объем будущих аналитических процедур.

Основная цель планирования выездных налоговых проверок — понять коммерческую деятельность и отрасль хозяйствующего субъекта, чтобы использовать при оценке приемлемых налоговых рисков, бизнес-рисков организации и риска значительных искажений финансовой и налоговой отчетности.

Нами определены следующие аналитические процедуры:

- АП1. Сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности (например, выявление отклонений между выручкой в финансовой отчетности и доходами в налоговой отчетности, выявление отклонений между суммами внереализационных расходов в виде безнадежных долгов (дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности) по данным налогового учета и бухгалтерской отчетности и др.);
- АП2. Сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с аналогичными за предыдущие периоды;
- АП3. Применение показателей-индикаторов (таблица 2.2);
- АП4. Сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности, заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями;
- АП5. Сопоставление финансовой и нефинансовой информации контрагентов проверяемого лица на предмет реальности поставки товара, выполнения работ, услуг (например, соотношение количества сотрудников, необходимых для выполнения работ, и фонда оплаты труда, соотношение количества сотрудников и выручки и др.);
- АП6. Применение различных моделей оценки финансового состояния организации;
- АП7. План-факторный анализ;
- АП8. Сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с остатками на счетах бухгалтерского и налогового учета (рис. 2.3);

- АП9. Анализ соответствия данных первичного учета и сальдо счетов бухгалтерского и налогового учета (рис. 2.3);
- АП10. Сопоставление финансовой и нефинансовой информации проверяемого лица на предмет соответствия расходов их количественному значению (например, выявление отклонений между сведениями, содержащимися в инвентаризационной описи по объектам нефинансовых активов, с остатками на 41 счете бухгалтерского учета; выявление отклонений между сведениями, содержащимися в товарном балансе (приход, расход) и остатками на начало и конец периода 41 счета бухгалтерского учета);
- АП11. Сопоставление финансовой информации с учетной политикой проверяемого лица (сравнение сведений, отраженных в учетной политике для целей налогового учета «использование права применения амортизационной премии» и строки «расходы на капитальные вложения в соответствии с абзацем вторым пункта 9 статьи 258 Налогового кодекса Российской Федерации», счетами 01, 02 бухгалтерского учета; сравнение доли прибыли по обособленным подразделениям в учетной политике для целей налогового учета и суммы ежемесячных авансовых платежей по обособленным подразделениям декларации по налогу на прибыль).

В рамках разработки авторского подхода контроля расчетов с бюджетом все аналитические процедуры разбиты на следующие группы в зависимости от налоговых рисков (таблица 1.1):

1) оценка рисков, недостаточности контроля:

- при планировании налоговой проверки рекомендуется использовать аналитические процедуры АП1-АП3 в связи с большим объемом анализируемых операций при недостаточном доступе к информации (фактически проверяющий имеет доступ к налоговой и финансовой отчетности, информации из открытых источников (Интернет, аудиторское заключение, коммерческие информационные ресурсы, например, КОНТУР.ФОКУС, СПАРК));

Таблица 1.1 - Использование аналитических процедур в рамках контроля расчетов с бюджетом на разных этапах проверки в зависимости от налоговых рисков

Налоговые риски	Применение аналитических процедур при планировании налоговой проверки	Применение аналитических процедур в ходе проведения налоговой проверки	Применение аналитических процедур на завершающей стадии налоговой проверки с учетом выявленных ошибок
Оценка рисков недостаточности контроля	- сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности (например, выявление отклонений между выручкой в финансовой отчетности и доходами в налоговой отчетности, выявление отклонений между суммами внереализационных расходов в виде безнадежных долгов (дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности) по данным налогового учета и бухгалтерской отчетности и др.) (АП1); - сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с аналогичными за предыдущие периоды (АП2); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)	- план-факторный анализ (АП7); - сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с остатками на счетах бухгалтерского и налогового учета (АП8) (рис. 5); - анализ соответствия данных первичного учета и сальдо счетов бухгалтерского и налогового учета (АП9) (рис. 5); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)	- сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности (АП1); - сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с аналогичными за предыдущий период (АП2); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)

Налоговые риски	Применение аналитических процедур при планировании налоговой проверки	Применение аналитических процедур в ходе проведения налоговой проверки	Применение аналитических процедур на завершающей стадии налоговой проверки с учетом выявленных ошибок
Оценка рисков, связанных с применением схем уклонения от налогообложения	- сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности; заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4); - сопоставление финансовой и нефинансовой информации контрагентов проверяемого лица на предмет реальности поставки товара, выполнения работ, услуг (например, соотношение количества сотрудников, необходимых для выполнения работ, и фонда оплаты труда, соотношение количества сотрудников и выручки и др.) (АП5); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)	- сопоставление финансовой и нефинансовой информации проверяемого лица на предмет соответствия расходов их количественному значению (например, выявление отклонений между сведениями, содержащимися в инвентаризационной описи по объектам нефинансовых активов, с остатками на 41 счете бухгалтерского учета; выявление отклонений между сведениями, содержащимися в товарном балансе (приход, расход) и остатками на начало и конец периода 41 счета бухгалтерского учета) (АП10); - сопоставление финансовой и нефинансовой информации контрагентов проверяемого лица на предмет реальности поставки товара, выполнения работ, услуг (АП5); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)	- сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности; заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)
Оценка риска неэффективности применяемой	- сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности; заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4);	- сопоставление финансовой информации с учетной политикой проверяемого лица (сравнение сведений, отраженных в учетной	- сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности;

Налоговые риски	Применение аналитических процедур при планировании налоговой проверки	Применение аналитических процедур в ходе проведения налоговой проверки	Применение аналитических процедур на завершающей стадии налоговой проверки с учетом выявленных ошибок
налоговой политики	др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)	политике для целей налогового учета «использование права применения амортизационной премии» и строки «расходы на капитальные вложения в соответствии с абзацем вторым пункта 9 статьи 258 Налогового кодекса Российской Федерации», счетами 01, 02 бухгалтерского учета; сравнение доли прибыли по обособленным подразделениям в учетной политике для целей налогового учета и суммы ежемесячных авансовых платежей по обособленным подразделениям декларации по налогу на прибыль) (АП11)	заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4)
Оценка рисков, связанных с неплатежеспособностью и угрозой банкротства	- применение различных моделей оценки финансового состояния организации (АП6); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)	не рассчитываются	- применение различных моделей оценки финансового состояния организации (АП6); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)

Источник: составлено автором по результатам исследования

- в ходе проведения налоговой проверки и при наличии прогнозных данных будут полезны аналитические процедуры АП3, АП7-АП9;

- на завершающей стадии налоговой проверки проверяющий может изучить данные финансовой и налоговой отчетности с учетом выявленных ошибок посредством применения аналитических процедур АП1-АП3;

2) оценка рисков, связанных с применением схем уклонения от налогообложения. Искажение сведений об операциях возможно при отражении в учете ложных фактов (не имевших место в действительности, искажении отдельных показателей сделки) или сокрытии (неотражении, занижении) фактов хозяйственной деятельности. Положения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации направлены на недопущение получения необоснованной налоговой выгоды путем использования организаций, не осуществляющих реальную финансово-хозяйственную деятельность, и противодействие злоупотреблениям в налоговой сфере. Применение следующих аналитических процедур способствует выявлению данных обстоятельств, снижению трудозатрат при проведении проверки:

- при планировании налоговой проверки – АП3-АП5;
- в ходе проведения проверки – АП3, АП5, АП10;
- на завершающей стадии проверки – АП3, АП4;

3) оценка риска неэффективности применяемой налоговой политики. В целях налоговой оптимизации применение аналитических процедур способствует повышению уровня налогового планирования, достижению желаемых показателей налоговой нагрузки, а именно:

- при планировании налоговой проверки – АП3, АП4;
- в ходе проведения проверки – АП11;
- на завершающей стадии проверки – АП4;

4) оценка рисков, связанных с неплатежеспособностью и угрозой банкротства. В целях выявления и устранения причин, возникновения рисков несостоятельности хозяйствующего субъекта, поддержания платежеспособности

организации, предлагается использовать при планировании проверки и на ее завершающем этапе аналитические процедуры АПЗ, АП6.

Использование аналитических процедур при планировании налоговой проверки.

По нашему мнению, при планировании контроля (выездных налоговых проверок) с целью понимания деятельности хозяйствующего субъекта и снижения количества подробных проверок необходимо:

а) оценить риски, связанные с недостаточностью контроля.

Оценка рисков, связанных с недостаточностью контроля позволяет лицу, проводящему проверку, понять эффективность системы бухгалтерского и налогового учета и внутреннего контроля, например, сравнив взаимосвязанные показатели налоговой и бухгалтерской отчетности, изучив учетную политику, внутреннюю документацию. Данная оценка поможет разработать направления проверки и сэкономить время;

б) оценить риски, связанные с применением схем уклонения от налогообложения.

Схемы уклонения от налогообложения в настоящее время достаточно разнообразны, их использование, прежде всего, связано с характером деятельности организации. Чтобы понять, использует ли организация такие схемы, необходимо сосредоточиться на совершенствовании понимания бизнеса хозяйствующего субъекта, совершенных сделок и событий, которые произошли с момента последней проверки;

в) оценить риски, связанные с неэффективностью применяемой учетной политики.

При проверке хозяйствующего субъекта необходимо проанализировать учетную политику организации, изучить методы определения доходов и расходов, их оценку, распределение, признание, в целях формирования корректных выводов и обоснования полученных результатов;

г) оценить риски, связанные с неплатежеспособностью, возможностью банкротства хозяйствующего субъекта.

Данная задача имеет важное значение на этапе планирования. Это позволит установить следующие обстоятельства:

- способность организации отвечать по своим обязательствам; реальность взысканий в бюджет после проведения выездной налоговой проверки хозяйствующего субъекта;
- вероятность не включения в план проведения выездных налоговых проверок организаций, которые реально не осуществляют финансово-хозяйственную деятельность, а создаются в целях минимизации налогообложения хозяйствующих субъектов.

Получение неблагоприятных результатов потребует от проверяющих расследовать их причины.

В случае планирования выездных налоговых проверок необходимо определить имеет ли возможность организация продолжать свою деятельность не менее двух лет от даты представления последней бухгалтерской отчетности.

Это мотивировано, в первую очередь, тем, что бухгалтерская отчетность организации представляется в налоговый орган один раз в год не позднее 31 марта, а значит, при планировании выездных налоговых проверок данная информация не является актуальной. Кроме того, необходимо учесть, что выездная налоговая проверка проводится не более двух месяцев, однако, может быть продлена до четырех, а в исключительных случаях – до шести месяцев. Кроме того, общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки может составлять до 6 месяцев.

Не стоит недооценивать важность прогнозирования банкротства хозяйствующего субъекта при проведении внутреннего контроля, а также при выборе контрагентов. В соответствии со статьей 3 «Признаки банкротства» Федерального закона Российской Федерации от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»: «Юридическое лицо считается не способным удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, если в

соответствующие обязательства и (или) обязанность не исполнены им в течение трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены» [8, ст. 3].

Таким образом, целью аналитических процедур является определить (выявить) существование нетипичных, разовых сделок, сделок с низким финансовым результатом. В данном случае речь идет об анализе контрагентов проверяемого лица на предмет аффилированности и добросовестности. Сложная структура бизнеса организации также может вводить в заблуждение контролирующих органов, собственников и свидетельствовать об использовании организацией схем уклонения от налогообложения;

Аудиторские процедуры позволяют обозначить приоритетные направления проверки в целях обнаружения искажений налоговой (бухгалтерской) отчетности, выявлении нарушений законодательства, полноты и правильности расчетов с бюджетом, а также экономить время проведения проверки.

Использование аналитических процедур в ходе проведения налоговой проверки.

Аналитические процедуры используются в ходе проведения выездных налоговых проверок, а также на протяжении всего контроля для идентификации возможных искажений, сокращения объема подробных проверок и оценки проблем действующей организации.

Польза аналитических процедур для получения доказательств при проведении выездной налоговой проверки, внутреннего контроля в значительной мере зависит от формирования проверяющим ожиданий того, каким должен быть остаток на счете или ожидаемые значения финансовых коэффициентов, независимо от вида используемых аналитических процедур.

Проверяющий формирует ожидания об остатке на счете или значениях финансовых коэффициентов, рассматривая информацию прошлых периодов, производственные тенденции и нефинансовую информацию. При этом выбор наиболее подходящих аналитических процедур основывается на данных, полученных при планировании.

Аналитические процедуры обычно рассчитываются с использованием электронных таблиц и других видов программного обеспечения, в котором могут храниться данные за несколько лет для сравнения.

Как правило, налоговыми органами и структурами внутреннего контроля проводятся комплексные проверки по всем налогам и сборам. Вследствие чего, существенную роль при анализе показателей бухгалтерской и налоговой отчетности приобретают аналитические процедуры. При проверке правильности и полноты исчисления и уплаты налога на прибыль, налога на добавленную стоимость проверяющими исследуется ряд вопросов, в том числе взаимосвязка показателей налоговой и бухгалтерской отчетности. Например, сопоставляются данные выручки, отраженной в отчете о финансовых результатах, выручки, отраженной в декларации по налогу на прибыль, выручки от реализации, отраженной в декларации по налогу на добавленную стоимость. Исследуются причины расхождений:

- применение организацией ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 №114н, где текущий налог на прибыль рассчитывается по формуле:

$$ТН=УР+ПНО+ОНА-ОНО, \quad (1)$$

где ТН – текущий налог на прибыль;

УР – условный расход;

ПНО – постоянное налоговое обязательство;

ОНА – отложенный налоговый актив;

ОНО – отложенное налоговое обязательство» [40]:

- наличие операций, не подлежащих налогообложению, при реализации по ставке 0 процентов, при возврате товаров и прочее.

Кроме того, сопоставляются остатки по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам», 77 «Отложенные налоговые обязательства», 09 «Отложенные налоговые активы», 99 постоянные налоговые активы, постоянные налоговые обязательства, а также данные «кредитовый оборот по счету 90.1 «Выручка» за минусом дебетового оборота по счетам 90.3 «НДС», 90.4 «Акциз»», «кредитовый оборот по

счета 91.1 «Прочие доходы» за минусом дебетового оборота по счетам 90.3 «НДС», 90.4 «Акциз» и др.

В данном случае мы видим единообразие подхода проведения проверки налоговыми органами, проведения внутреннего контроля, а, следовательно, применение аналитических процедур способствует снижению налоговых рисков и повышению эффективности проверок.

Применение аналитических процедур на завершающей стадии налоговой проверки.

Аналитические процедуры с учетом выявленных ошибок используются также на завершающем этапе выездной налоговой проверки, внутреннего контроля в силу их эффективности при определении возможных искажений и низких затратах на их осуществление.

Проверяющий должен понимать, что по результатам использования аналитических процедур на завершающей стадии выездной налоговой проверки, внутреннего контроля могут быть выявлены обстоятельства, требующие проведения дополнительного контроля.

Налоговые риски в системе контроля расчетов с бюджетом могут быть выявлены посредством аналитических процедур как на стадии планирования, так и проведения проверки, не только при обнаружении ошибок в бухгалтерском и налоговом учете, но и при сознательном искажении данных бухгалтерского и налогового учета с целью снижения налоговой нагрузки, например, при использовании организацией недобросовестных контрагентов.

Выявление подобных фактов требует от проверяющих более углубленной проверки, проведения дополнительных мероприятий контроля.

Часть этих мероприятий предусмотрена Налоговым кодексом Российской Федерации (как права налоговых органов); другая часть таких действий связана с использованием возможностей открытых источников информации для извлечения знаний о хозяйствующим субъекте.

К первой группе действий специалистов налоговых органов можно отнести:

- требование о предоставлении документов (информации), пояснений у налогоплательщиков;
- проведение встречных проверок;
- проведение осмотров производственных, складских, торговых помещений, проведение опросов, экспертизы и прочие.

К первой группе действий проверяющих можно отнести:

- запрос у третьего лица (МСА 500 «Аудиторские доказательства»);
- присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов, определение состояния запасов (МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»);
- раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах (МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»);
- раскрытие информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица (МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»).

К первой группе действий при внутреннем контроле можно отнести:

- анализ дебиторской и кредиторской задолженности;
- инвентаризация и другие.

Ко второй группе действий специалистов налоговых органов относятся:

- использование специализированных (для служебного пользования) программно-информационных ресурсов по юридическим и физическим лицам;
- использование коммерческих программно-информационных ресурсов юридических и физических лиц;
- анализ аудиторских заключений, подтверждающих достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
- запрос и анализ расширенных банковских выписок;
- поиск информации в открытых источниках информации (сети Интернет, средств массовой информации) и ее анализ и прочие.

Ко второй группе действий при проведении внутреннего контроля относятся:

- использование коммерческих программно-информационных ресурсов юридических и физических лиц для оценки налоговых рисков взаимоотношений с контрагентами, в том числе на проявление организацией «должной степени осмотрительности» [22];
- поиск информации в открытых источниках информации о контрагентах организации (сети Интернет, средств массовой информации) и ее анализ и прочие;
- анализ предыдущих аудиторских заключений, подтверждающих достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций.

При анализе групп действий специалистов налоговых органов и лиц, осуществляющих внутренний контроль, выявлено наличие схожести (идентичности) осуществляемых действий, то есть применение единообразного подхода, что является первоочередным для решения задач настоящего исследования.

Так, например, по результатам проведения аналитических процедур могут быть выявлены расхождения, несоответствия, а также низкие финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта. В данном случае существуют возможности выявления посредством изучения нефинансовой информации налоговых рисков как налоговыми органами, так и специалистами, осуществляющими внутренний контроль.

Проводимый анализ позволяет выявить противоречия (несоответствия) между сведениями, содержащимися в представленных документах, и другой информацией, которой располагает налоговый орган или аудитор. При этом подлежат анализу все существенные аспекты, как отдельной сделки, так и деятельности хозяйствующего субъекта в целом».

Следовательно, мы видим, что аналитические процедуры по своей сути достаточно многочисленны и разнообразны.

Представленную классификацию аналитических процедур целесообразно использовать при планировании, разработке программы проверки и ее проведении.

Таким образом, проведенное исследование позволяет сделать ряд выводов.

Исследование дефиниции «экономический контроль» позволило определить, что данное понятие рассматривается разными авторами с позиции менеджмента и финансов.

Исходя из этого, нами предложено следующее определение понятия «контроль расчетов с бюджетом», которое предполагает оценку полноты и своевременности поступления налогов во все виды бюджетов, позволяющую выявить противоречия в рамках налоговых расчетов по различным видам налогов, в частности, при контроле, осуществляемом налоговыми организациями, и в системе внутреннего контроля – экономическими субъектами.

Контроль расчетов с бюджетом подразделяется на: внутренний, осуществляемый хозяйствующими субъектами как собственными силами, так и при помощи привлеченных лиц и внешний контроль, производимый налоговыми органами, банками, третьими лицами.

Под внешним контролем расчетов с бюджетом, понимается процесс компетентной проверки уполномоченными лицами правильности определения налоговой базы, начисления и перечисления исчисленных налогов в бюджет, правильности отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухгалтерского и налогового учета.

Под внутренним контролем расчетов с бюджетом понимается процесс проверки лицами, которые уполномочены хозяйствующими субъектами, соблюдения налогового законодательства и правильности отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Таким образом, сделан вывод о наличии двухуровневой системы контроля расчетов с бюджетом, это позволило сформулировать задачи внутреннего и внешнего контроля.

Исследование нормативно-правового регулирования проведения контроля расчётов с бюджетом определило четыре уровня его регламентации.

В ходе диссертационного исследования выявлено, что в экономической литературе не существует единой трактовки дефиниции «аналитические процедуры». Исходя из этого, в работе рекомендован авторский подход к

использованию аналитических процедур в рамках контроля расчетов с бюджетом, заключающийся в применении их на разных стадиях проверки, расширен перечень аналитических процедур, способствующий их правильному выбору для оценки налоговых рисков организации, рисков существенных искажений бухгалтерской и налоговой отчетности.

Предложен авторский подход использования аналитических процедур на различных стадиях контроля расчетов с бюджетом, отличительной особенностью которого является его нацеленность на выявление и оценку налоговых рисков, что обеспечивает унификацию и согласованность применяемых процедур как при внутреннем контроле, так и при проведении налоговых проверок.

По нашему мнению, аналитические процедуры в системе налогового контроля представляют собой оценку показателей и коэффициентов организаций-налогоплательщиков посредством рассмотрения их изменения в динамике, логической и информационной взаимосвязи.

ГЛАВА 2 Информационно-методические аспекты контроля расчетов с бюджетом посредством аналитических процедур оценки налоговых рисков

2.1 Исследование современных методик контроля расчетов с бюджетом в российской практике

В целях повышения результативности взаимодействия налоговых органов и хозяйствующих субъектов в системе налогового администрирования необходимы глобальные изменения, которые, в свою очередь, способны обеспечить единообразие подходов к контролю расчетов с бюджетом. Необходимо, чтобы принципы контроля расчетов с бюджетом со стороны налоговых органов способствовали согласованности в их реализации хозяйствующими субъектами.

Оптимизация налогового планирования требует осуществления обоснованного и грамотного отбора налогоплательщиков для включения в план проведения выездных налоговых проверок на основе показателей финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов. Для налогоплательщиков планирование налоговых платежей может включать в себя законные мероприятия по снижению и оптимизации налогообложения, которые позволят снизить их размер. Однако при оптимизации налогообложения показатели финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов должны соответствовать таким принципам и критериям отбора, чтобы исключить вероятность включения их в план проведения выездных налоговых проверок. Причем принципы и критерии отбора должны быть разработаны с учетом интересов налоговых органов и хозяйствующих субъектов.

Налогоплательщик должен принимать решения по налоговому планированию, понимая уровень существующих рисков, а также имея разумные гарантии со стороны государства, что при выполнении определенных условий он не будет включен в план проведения выездных налоговых проверок. При этом

качество налогового администрирования со стороны налоговых органов, несомненно, повысится, увеличатся налоговые поступления в бюджет.

Используя методику контроля расчетов с бюджетом, применяемую при налоговом контроле, еще на стадии формирования отчетности хозяйствующий субъект может внести соответствующие изменения, тем самым сведя налоговые риски к минимуму.

На основании вышеизложенного, мы считаем, что использование единообразной методики при планировании и контроле расчетов с бюджетом, как со стороны налоговых органов, так и со стороны хозяйствующих субъектов, а также гарантий со стороны налоговых органов, будет способствовать повышению качества налогового администрирования, росту налоговых платежей.

Ряд существующих методик исследования полноты и своевременности отражения расчетов с бюджетом построены, в том числе, на анализе финансовой отчетности хозяйствующих субъектов. Это связано с тем, что финансовая отчетность является основным доступным источником информации о деятельности хозяйствующего субъекта. Посредством анализа финансовой отчетности становится возможным осуществлять, например, контроль расчетов с бюджетом по налогу на прибыль разных уровней (внешний, внутренний). Поэтому большинство методик контроля расчетов с бюджетом базируется именно на анализе показателей финансовой отчетности.

Существуют методики контроля расчетов с бюджетом по разным видам налогов. Например, контроль расчетов с бюджетом по налогу на прибыль регулируется Методикой аудита «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобренной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации от 11.07.2000 (протокол №1) [76], и Методическими рекомендациями по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг, принятыми Советом по аудиторской деятельности при Минфине России от 23.04.2004 (протокол №25)» (далее – Методические рекомендации по проверке налога на прибыль) [77].

Аудирование налога на прибыль содержат следующие этапы:

а) Планирование:

- 1) оценка учетной политики;
- 2) формирование программы проверки,
- 3) выбор процедур проверки;
- 4) анализ рисков и ошибок;

б) Проведение проверки:

- 1) выполнение аудиторских процедур;
- 2) подробное тестирование;
- 3) аналитические процедуры;
- 4) сбор аудиторских доказательств;
- 5) оформление рабочих документов;

в) Заключительный этап:

- 1) резюмирование и оценка полученных результатов;
- 2) документирование итогов проверки.

Согласно вышеуказанным Методическим рекомендациям по проверке налога на прибыль, еще на этапе планирования необходимо собрать значительное количество информации о хозяйствующем субъекте, что будет полезно как при планировании проверки, так и при планировании выездных налоговых проверок, проведении камеральных налоговых проверок.

В тестах, отраженных в вышеуказанных рекомендациях по проверке налога на прибыль, проверяющему лицу необходимо получить множество сведений о хозяйствующих субъектах, например, стаж работы работников бухгалтерии, их возраст, наличие должностных инструкций, информация о кадровой политике и прочее.

Следует отметить, что данную информацию не представляется возможным собрать на этапе планирования выездных налоговых проверок, камеральных проверок (если налогоплательщик откажется предоставлять вышеуказанную информацию добровольно). При проведении проверки сбор и анализ данной информации увеличит трудозатраты проверяемого лица.

По нашему мнению, необходимо снизить объем требуемой информации и тем самым повысить эффективность планирования.

Кроме того, в Методических рекомендациях по проверке налога на прибыль рекомендуется аудитору самостоятельно основываясь на своем профессиональном суждении выбирать основные показатели бухгалтерской отчетности [77].

Мы считаем, что выбор значений базовых показателей бухгалтерской и налоговой отчетности должен быть регламентирован по принципу единообразия при проведении налогового контроля и внутреннего контроля. Это связано с сохранением высоких налоговых рисков, таких как проведение выездных налоговых проверок и, как следствие, доначисление налогов, привлечение к налоговой и административной ответственности, а в случае неуплаты сумм доначисленных налогов – к уголовной ответственности, судебным издержкам.

В целях снижения налоговых рисков хозяйствующим субъектам необходимо учитывать рекомендации налоговых органов о соответствии значений некоторых показателей расчетным. В настоящее время, выработана Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, согласно которой к таким показателям относятся: налоговая нагрузка, рентабельность, доля вычетов по НДС» [28].

На основании вышеизложенной Концепцией, одним из критериев, при котором хозяйствующий субъект самостоятельно оценивает риски, является анализ заключения договоров с контрагентами в соответствии с возникающими экономическими причинами, с учетом параметров их финансово-хозяйственной деятельности. Однако в Методических рекомендациях по проверке налога на прибыль отсутствует анализ и оценка деятельности контрагентов налогоплательщика.

В тоже время, при планировании выездных налоговых проверок анализу и оценке контрагентов налогоплательщиков уделяется повышенное внимание. В результате, значительные доначисления по проводимым выездным и камеральным налоговым проверкам связаны с вопросами получения хозяйствующими субъектами необоснованной налоговой выгоды.

На наш взгляд, анализ и оценку контрагентов хозяйствующих субъектов необходимо проводить еще на стадии планирования проверки, а при внутреннем контроле – на стадии заключения договора.

Так, в рамках проведения выездных проверок, в качестве доказательства нереальности хозяйственных отношений инспекции указывают на недобросовестность контрагентов: у них отсутствуют необходимые условия для осуществления финансово-хозяйственной деятельности, трудовые ресурсы, технический и управленческий персонал, основные средства, производственные активы, арендованные или собственные складские помещения и т.д.

Кроме того, в качестве доказательств приводятся, например, протоколы допросов, в которых должностные лица контрагентов отрицают свое отношение к финансово-хозяйственной деятельности, анализируются банковские выписки контрагентов на предмет транзитного перечисления денежных средств налогоплательщика, отсутствия платежей для обеспечения ведения финансово-хозяйственной деятельности (аренда помещений, выплата заработной платы, налогов и т.д.).

Так, в рамках дела №А42-9542/2018 по заявлению ООО «Коммандит Сервис» о признании недействительным решения ИФНС по городу Мурманску, сумма доначислений по которому составила 5172 тыс. р., судами установлено, что у ООО «Коммандит Сервис» отсутствовали основания для включения в состав затрат по налогу на прибыль и принятия налоговых вычетов по НДС по счет-фактурам с контрагентами ООО «СГК», ООО «Медлайн», ООО «ТЭП-Универсал».

Организацией условия, предусмотренные пунктом 2 ст. 54.1 НК РФ, не были соблюдены, инспекцией документально опровергнут факт выполнения вышеуказанными компаниями работ, услуг [51].

По нашему мнению, проверка контрагента должна быть проведена не только в отношении их недобросовестности, а также на предмет взаимозависимости, подконтрольности хозяйствующему субъекту.

Анализируя судебную практику по вопросам получения необоснованной налоговой выгоды, установлено, что ряд арбитражных дел, рассматриваются судами в пользу хозяйствующих субъектов.

Однако важно отметить, что при любом исходе рассмотрения дела, хозяйствующие субъекты несут немалые расходы по юридическому сопровождению, на оплату услуг адвокатов.

На основании вышеизложенного, с нашей точки зрения, еще на стадии заключения договоров с контрагентами хозяйствующим субъектам необходимо проверять их на предмет добросовестности (затребовать финансовую отчетность, доверенности, сохранять деловую переписку, проверять полномочия лиц, подписывающих документы и т.д.). Финансовую отчетность контрагентов необходимо оценивать, в том числе, применяя аналитические процедуры.

Это еще раз подтверждает, что при проведении проверки и при планировании выездных налоговых проверок необходимо уделять особое внимание анализу и оценке контрагентов налогоплательщика. Их представляется целесообразным проводить при проверке одновременно налога на прибыль, налога на добавленную стоимость и иных налогов, то есть комплексно.

В настоящее время отсутствует методика проведения комплексных проверок, включающих одновременно проверку всех налогов и сборов.

Необходимо отметить, что налоговая база по налогу на прибыль взаимосвязана с расчетом таких налогов, как транспортный налог, налог на имущество организаций, земельный налог.

При проверке анализируются и сравниваются налоговые базы по НДС и налогу на прибыль, выявляются причины расхождений [44].

На наш взгляд, наиболее оптимальной является методика контроля расчетов с бюджетом, позволяющая проведение комплексной проверки, на основании которой проверяющее лицо сможет выбрать наиболее приемлемый подход при планировании и проведении проверки.

На рисунке 2.1 нами представлены этапы проведения контроля расчетов с бюджетом.

Первый этап контроля расчетов с бюджетом – планирование – является наиболее важным и, к сожалению, в настоящее время не нашедшим широкого применения хозяйствующими субъектами на практике. Этап планирования необходимо предусмотреть также при разработке внутрифирменных стандартов. Не менее важен этап планирования и при проведении внутреннего контроля, а также при планировании выездных налоговых проверок.

Первым шагом планирования является сбор всей имеющейся в различных источниках информации (финансовой и нефинансовой).

Второй шаг – это анализ полученной информации, с обязательным использованием аналитических процедур, которые помогают понять деятельность хозяйствующего субъекта в целях выявления и оценки налоговых рисков, разного рода ошибок.

При проведении налогового контроля третьим шагом планирования является отбор налогоплательщиков для осуществления выездных налоговых проверок. По нашему мнению, именно проведение качественного отбора налогоплательщиков при планировании выездных налоговых проверок поможет исключить вероятность проверки организаций, не осуществляющих реальную деятельность, а также неплатежеспособных организаций, компаний, имеющих высокую вероятность банкротства, снизить количество проверок с незначительными доначислениями.

Четвертым шагом этапа планирования является утверждение программы проверки. Ее четкая и глубокая проработка повысит качество проверки, понизит ее трудоемкость и снизит время проведения.

Большинство проблем методического характера при налоговом контроле заключаются в отсутствии разработанных единых общестандартных критериев и принципов оценки полноты и правильности расчетов с бюджетом.

Вторым этапом контроля расчетов с бюджетом является непосредственно проведение проверки по существу.



Рис. 2.1 – Этапы проведения контроля расчетов с бюджетом

Источник – составлено автором по результатам исследования

Первоначально необходимо осуществить сбор всей имеющейся информации, которая не была или не могла быть получена на этапе планирования. Так, например, при планировании выездных проверок налоговые инспекции информацию в большинстве случаев получают из финансовой и налоговой отчетности, банковских выписок, встречных проверок, информационных ресурсов федерального и регионального уровней, из внешних источников информации (СМИ, Internet и т.д.).

Однако, сведения о том, отражаются ли затраты в составе расходов хозяйствующего субъекта на счетах бухгалтерского и налогового учета, получить не представляется возможным, если сам налогоплательщик не раскроет данную информацию. Следовательно, налоговыми органами получение той или иной информации возможно только при проведении выездной проверки.

При проведении проверки на этапе планирования получение информации еще более ограничено (например, отсутствуют информационные ресурсы, имеющиеся в пользовании налоговых органов), поэтому сбор дополнительной информации о проверяемом лице и его контрагентах требует детальной проработки при проверке по существу.

Полученная информация о хозяйствующих субъектах и их контрагентах должна быть проанализирована, с обязательным использованием аналитических процедур.

Третьим шагом контроля расчетов с бюджетом является тестирование, проведение процедур на предмет искажений показателей финансовой и налоговой отчетности, остатков на счетах бухгалтерского учета. При этом использование аналитических процедур является обязательным условием проведения проверки.

При анализе показателей форм бухгалтерской и налоговой отчетности необходимо производить сопоставления различных строк деклараций, например:

а) по налогу на добавленную стоимость: если отношение налоговой базы от реализации товаров (работ, услуг), по соответствующим ставкам налога к сумме налоговой базы от реализации товаров (работ, услуг), по соответствующим ставкам налога и стоимости реализованных (переданных) товаров (работ, услуг) без налога

на добавленную стоимость (пункт 2 ст. 146 НК РФ) равно отношению суммы налога на добавленную стоимость, предъявленной налогоплательщику при приобретении товара (работ, услуг) на территории России, подлежащей вычету в соответствии с пунктом 2 ст. 171 НК РФ, а также сумме налога, подлежащей вычету в соответствии с пунктом 5 ст. 171 НК РФ к сумме налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам), не подлежащей вычету по операциям, неподлежащих налогообложению (пункт 2 ст. 146 НК РФ), то предполагается не обоснованное применение налоговых вычетов (нарушение ст. 149, 170 НК РФ);

б) по налогу на прибыль: если сумма исчисленного налога на прибыль в федеральный бюджет больше суммы авансовых платежей (начисленных) по налогу на прибыль в федеральный бюджет и суммы налога на прибыль, выплаченной за пределами России в федеральный бюджет, а сумма налога на прибыль к доплате в федеральный бюджет равна сумме исчисленного налога на прибыль в федеральный бюджет за минусом суммы начисленных авансовых платежей по налогу на прибыль в федеральный бюджет и суммы налога на прибыль, выплаченной за пределами России в федеральный бюджет, то предполагается завышение или занижение сумм налога к доплате (нарушение пункта 1 ст. 287 НК РФ).

Рекомендуется сравнивать показатели между декларациями, например, если строка отчета о движении денежных средств «от продажи внеоборотных активов» отчетного налогового периода больше нуля, то показатель «количество объектов реализации амортизируемого имущества» отчетного налогового периода больше нуля и «выручка от реализации амортизируемого имущества» отчетного налогового периода больше нуля, следовательно, возможно занижение дохода от реализации (нарушение пункта 1 ст. 268 НК РФ).

Вышеуказанные и другие контрольные соотношения (их также можно назвать аналитическими процедурами), необходимо использовать при контроле расчетов с бюджетом при проведении выездных и камеральных налоговых проверок и при проведении внутреннего контроля.

Данные контрольные соотношения позволят выявить как арифметические ошибки, так и факты, свидетельствующие о наличии искажений налоговой базы.

Важный шаг этапа проведения проверки расчетов с бюджетом – выявление возможных согласованных действий должностных лиц хозяйствующего субъекта, способных повлиять на полноту и правильность уплаты налогов в бюджет. Одним из возможных показателей, указывающих на наличие согласованных действий должностных лиц, в результате которых может быть неправомерно занижена налоговая база, является уплата налогов в минимальных размерах. Однако достаточно сложно установить минимально допустимый порог уплаты платежей в бюджет, при котором можно было бы сделать однозначный вывод о применении хозяйствующим субъектом схем уклонения от налогообложения.

Пятый шаг этапа проверки по существу представляет собой проведение контрольных мероприятий (процедур), сбор доказательств причин низких платежей в бюджет.

На данном этапе необходимо провести анализ сведений, содержащихся в базах данных и открытых источниках информации по контрагентам проверяемого налогоплательщика.

Третий этап – это завершение проверки.

На данном этапе контроля расчетов с бюджетом необходимо синтезировать и оценить полученные результаты. Завершающий шаг контроля расчетов с бюджетом – оформление результатов проверки (составление акта, заключения, отчета и прочие).

Таким образом, представленные методики позволяют реализовать единообразный подход контроля расчетов с бюджетом, как при проведении налоговых проверок, так и при проведении внутреннего контроля, снизить налоговые риски, увеличить поступления в бюджеты разных уровней, повысить эффективность проверок.

По нашему мнению, существующие методики контроля расчетов с бюджетом не отвечают сегодняшним реалиям. Проведение внутреннего контроля основывается на проверке достоверности финансовой отчетности и соответствии

порядка ведения бухгалтерского учета российскому законодательству, при налоговом контроле первостепенное значение имеет выявление наличия искажений «сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения».

Для того чтобы минимизировать налоговые риски, хозяйствующим субъектам необходимо постоянно осуществлять анализ финансово-хозяйственной деятельности, информации о контрагентах, лично знакомиться с их руководством, сохранять деловую переписку. Для этого необходимо организовать отдел или выделить лиц, в чьи должностные обязанности должны входить функции по минимизации налоговых рисков.

2.2 Методические аспекты использования аналитических процедур при осуществлении контроля расчетов с бюджетом на этапе планирования проверки

Проблема генерирования концепции интерактивности контроля расчетов с бюджетом на этапе планирования проверки занимает особое место в отношениях налоговых органов и хозяйствующих субъектов. Контроль расчетов с бюджетом является двухуровневой системой, отражающей интересы налоговых органов и хозяйствующих субъектов.

Сравнительная характеристика интересов налогового и внутреннего контроля расчетов с бюджетом на этапе планирования проверки представлена в таблице 2.1.

Очевидно, что при контроле расчетов с бюджетом на этапе планирования проверки интересы налоговых органов и хозяйствующих субъектов практически совпадают, противоречия находятся при определении величины налоговой базы, то есть расчетов с бюджетом.

Таблица 2.1 – Сравнительная характеристика целей налогового и внутреннего контроля на этапе планирования проверки

Интересы налогового контроля расчетов с бюджетом на этапе планирования проверки	Интересы внутреннего контроля расчетов с бюджетом на этапе планирования проверки
Устранение и предупреждение нарушений ведения финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов	Устранение и предупреждение нарушений ведения финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта
Обеспечение эффективности налоговой системы	Повышение эффективности управления финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта
Экономичность системы контроля	Экономичность системы контроля
Оценка целесообразности и эффективности формирования доходов и расходов	Проверка правомерности оценки имущества, результативности расходования ресурсов, ценообразование,
Соблюдение действующего законодательства	Проверка достоверности предоставляемой отчетности (бухгалтерской и налоговой)
Проверка полноты и своевременности расчетов с бюджетом, увеличение налоговой базы	Минимизация налоговых рисков, снижение налоговой базы

Источник – составлено автором по результатам исследования

Несмотря на то, что государством разработано множество нормативно-правовых документов по данной проблематике, и многие исследователи занимались разработкой методик внутреннего контроля, единообразия подходов контроля расчетов с бюджетом до настоящего времени не достигнуто.

Единообразие подхода контроля расчетов с бюджетом может обеспечить использование идентичных коэффициентов и показателей, аналитических процедур при планировании проверок со стороны налоговых органов и хозяйствующих субъектов.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности на этапе планирования осуществляется в целях:

- контроля полноты и правильности расчетов с бюджетом;
- объективной оценки возможности хозяйствующего субъекта исполнения обязательств по расчетам с бюджетом;
- анализа платежеспособности хозяйствующего субъекта и способности отвечать по своим обязательствам в случае доначисления сумм налогов по результатам проверки;
- возможность повышения уровня наполнения бюджетов разных уровней (для государства);
- снижение платежей по налогам законным способом (для хозяйствующих субъектов).

Нельзя не согласиться с Н.А.Казаковой и Е.А.Федченко, утверждающими, что: «С точки зрения аудита налогообложения, экономический субъект заинтересован не столько в получении заключения, сколько в информации о наличии (отсутствии) налоговых рисков» [106, с. 52].

В ходе проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта необходимо провести сбор финансовой и нефинансовой информации, оценить его финансовое положение, провести экспресс-анализ осуществляемой им деятельности.

Решение о проведении проверки должно быть основано на конкретных, документально подтвержденных фактах и расчетах.

Результаты проверки хозяйствующего субъекта оформляются в виде отчета, в котором отражаются следующие сведения:

- а) наименование хозяйствующего субъекта в отношении, которого проводится анализ, его местонахождение;

- б) место и дата проведения анализа;
- в) фамилия, имя, отчество, должность лица, проводившего анализ, регистрационные сведения хозяйствующего субъекта;
- г) период проверки;
- д) осуществляемый(ые) вид(ы) деятельности;
- е) показатели, коэффициенты, применяемые при проведении анализа финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;
- ж) справка об используемых источниках информации при проведении анализа;
- з) получение результатов оценки деятельности хозяйствующего субъекта;
- и) анализ причин, влияющих на полученные результаты;
- к) заключение о целесообразности проведения проверки, анализируемого хозяйствующего субъекта.

На этапе планирования проверки расчетов с бюджетом, по нашему мнению, необходимо использовать показатели-индикаторы налогового риска, позволяющие охватить основные направления деятельности хозяйствующего субъекта.

При анализе используются такие показатели, как:

- а) «Выручка»;
- б) «Доходы от участия в других организациях»;
- с) «Проценты к получению»;
- д) «Прочие доходы»;
- е) «Чистая прибыль» («Непокрытый убыток»);
- ф) «Себестоимость продаж»;
- г) «Коммерческие расходы»;
- h) «Управленческие расходы»;
- i) «Проценты к уплате»;
- j) «Прочие расходы»;
- к) Суммарный объем полученных доходов ($\Sigma Д$) (сумма строк финансовой отчетности «Отчет о финансовых результатах»);

l) Суммарный объем полученных расходов (ΣP) (сумма строк финансовой отчетности «Отчет о финансовых результатах»);

m) Доход от реализации (ДР) – выручка от реализации товаров (работ, услуг) по данным налоговой отчетности (налог на прибыль);

n) Внереализационные доходы (ВД) – иные доходы, не относящиеся к доходам от реализации по данным налоговой отчетности (налог на прибыль);

o) Общая сумма доходов ($\Sigma ДО$) – сумма доходов от реализации и внереализационных доходов по данным налоговой отчетности (налог на прибыль);

p) Расходы, связанные с реализацией товаров (работ, услуг) (РР) – расходы, понесенные хозяйствующим субъектом, по основной деятельности «...обоснованные и документально подтвержденные» по данным налоговой отчетности (налог на прибыль) (252 ст. НК РФ);

q) Внереализационные расходы (ВР) – иные расходы, не относящиеся к расходам, связанным с реализацией товаров (работ, услуг) по данным налоговой отчетности (налог на прибыль) (252 ст. НК РФ);

г) Общая сумма расходов ($\Sigma РО$) – сумма расходов, связанных с реализацией товаров (работ, услуг) и внереализационных расходов по данным налоговой отчетности (налог на прибыль);

Оценивая данные показатели, проверяющий сможет конкретизировать и систематизировать направленность проверки, повысить ее эффективность.

Разработанная методика контроля позволяет оценить налоговые риски и выявить проблемы управления в системе налогового планирования организации (таблица 2.2).

В предложенной нами методике, рекомендуется провести анализ суммарного объема полученных доходов ($\Sigma Д$) за три предшествующих календарных года в абсолютном и относительном значении в динамике (в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, проверяемый период при проведении выездной проверки не должен превышать трех календарных лет).

Таблица 2.2 – Показатели-индикаторы налогового риска

Ключевые показатели контроля расчетов с бюджетом	Расчет показателя	Описание, экономическая характеристика	Источник
Суммарный объем полученных доходов ($\Sigma Д$)	Сумма строк «Отчет о финансовых результатах»: «Выручка», «Доходы от участия в других организациях», «Проценты к получению», «Прочие доходы»	Организации, суммарный объем полученных доходов, у которых превышает 2 млрд р., и подпадающие под критерии отнесения хозяйствующих субъектов к крупнейшим налогоплательщикам федерального и регионального уровней входят в зону высокого налогового риска. Чем ниже суммарный объем полученных доходов, тем ниже уровень налогового риска.	Экспертное мнение
Коэффициент соотношения суммарного объема расходов ($\Sigma Р$) к суммарному объему полученных доходов ($\Sigma Д$) ($K_{Р/Д}$)	$K_{Р/Д} = \Sigma ОР / \Sigma ОД$, где $\Sigma ОР$ - сумма строк «Отчет о финансовых результатах»: «Себестоимость продаж», «Коммерческие расходы», «Управленческие расходы», «Проценты к уплате», «Прочие расходы»	Показывает уровень всех расходов в общей сумме доходов и отражает уровень издержек хозяйствующего субъекта. Значение показателя больше либо равное 1 может свидетельствовать о наличии ошибок при учете доходов и расходов, неэффективном управлении хозяйствующим субъектом.	Составлено автором
Налоговая нагрузка по налогу на прибыль (НН НП)	$НН\ НП = \Sigma ИНП / \Sigma ДО \times 100 \%$, где $\Sigma ИНП$ – сумма исчисленного налога на прибыль; $\Sigma Д$ – сумма доходов.	Налоговая нагрузка по налогу на прибыль должна превышать 3 % для организаций, осуществляющих производство, 1 % - для организаций, осуществляющих торговую деятельность	Экспертное мнение
Налоговая нагрузка по налогу на добавленную стоимость (НН НДС)	$НН\ НДС = НУ(ВБ) / (БВ + БЭ) \times 100 \%$, где: БВ – налоговая база по внутреннему рынку; БЭ – налоговая база по операциям со ставкой 0 %; НУ – сумма НДС, подлежащая к уплате в бюджет или (ВБ) - возмещению из бюджета.	Значения показателя входят в высокую зону налогового риска, если доля налоговых вычетов превышает 89 %.	Экспертное мнение

Ключевые показатели контроля расчетов с бюджетом	Расчет показателя	Описание, экономическая характеристика	Источник
Доля налоговых вычетов (ДНВ)	$\text{ДНВ} = \text{НДС ПВ} / \sum \text{НДС} \times 100 \%$, где НДС ПВ - сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая вычету; $\sum \text{НДС}$ - общая сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная с учетом восстановленных сумм налога	Показывает, какая часть от общей суммы налога на добавленную стоимость, подлежит вычету (НДС ПВ) приходится на общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную с учетом восстановленных сумм налога ($\sum \text{НДС}$). Под действия критерия подпадают организации, доля налоговых вычетов у которых превышает 89 %.	Экспертное мнение
Коэффициент обеспеченности краткосрочных обязательств	$\text{КО} = (\text{КО} - \text{ДБП}) / (\text{ОС} + \text{НМА} + \text{ДФВ})$, где ОС - основные средства; НМА - нематериальные активы; ДФВ – долгосрочные финансовые вложения; КО -краткосрочные обязательства; ДБП - доходы будущих периодов.	Характеризует долю краткосрочных обязательств в стоимости основных средств, нематериальных активов и долгосрочных финансовых вложений, его оценка в динамике позволяет сделать вывод о планах собственников в долгосрочной перспективе: элиминировать (выводить) прибыль или обеспечить дальнейшее развитие. Свидетельствует о платежеспособности в долгосрочной перспективе при значении коэффициента превышающем 1.	Составлено автором
Коэффициент обеспеченности краткосрочных обязательств и предполагаемых сумм налоговых обязательств	$\text{КО}_{\text{псно}} = (\text{КО} - \text{ДБП} + \text{ПСНО}) / (\text{ОС} + \text{НМА} + \text{ДФВ})$, где ПСНО – предполагаемая сумма налоговых обязательств, исчисленная по результатам планирования проверки	Характеризует долю краткосрочных обязательств и предполагаемых сумм налоговых обязательств в стоимости основных средств, нематериальных активов и долгосрочных финансовых вложений, его оценка в динамике позволяет сделать вывод о планах собственников в долгосрочной перспективе: элиминировать (выводить) прибыль или обеспечить дальнейшее развитие. Свидетельствует о платежеспособности в долгосрочной перспективе при значении коэффициента превышающем 1.	Составлено автором
Коэффициент соотношения долга (Кс.д.)	$\text{Кс.д.} = \text{ДЗ} / \text{КЗ}$, где ДЗ – дебиторская задолженность; КЗ – кредиторская задолженность.	Характеризует эффективность использования финансовых ресурсов	Составлено автором

Ключевые показатели контроля расчетов с бюджетом	Расчет показателя	Описание, экономическая характеристика	Источник
Коэффициент соотношения предполагаемого долга ($K_{п.с.д.}$)	$K_{п.с.д.} = \frac{ПДЗ}{(ПКЗ + ПСНО)}$ где ПДЗ – предполагаемая дебиторская задолженность, рассчитанная как произведение величины дебиторской задолженности на конец последнего отчетного периода и среднеарифметического темпа роста ДЗ, ПКЗ – предполагаемая кредиторская задолженность, рассчитанная как произведение величины кредиторской задолженности на конец последнего отчетного периода и среднеарифметического темпа роста КЗ.	Если предполагаемая дебиторская задолженность превышает сумму предполагаемой кредиторской задолженности и предполагаемую сумму налоговых обязательств по результатам проверки, то это свидетельствует о платежеспособности хозяйствующего субъекта в долгосрочной перспективе.	Составлено автором

Источник – составлено автором по результатам исследования

Суммарный объем полученных доходов влияет на степень и уровень контроля со стороны налоговых органов, вследствие чего, хозяйствующим субъектам необходимо соотнести данный показатель с критериями нижеуказанных нормативных документов.

Так, критерии отнесения хозяйствующих субъектов к крупнейшим налогоплательщикам утверждены приказом ФНС России от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@ (ред. от 21.01.2020), основываются на суммарном объеме полученных доходов [27].

Кроме того, Приказом Минфина России от 22.03.2019 № 47н «Об утверждении особенностей учета в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков» определены правила постановки на учет крупнейших налогоплательщиков.

В таблице 2.3 приведены критерии отнесения хозяйствующих субъектов к крупнейшим налогоплательщикам.

Кроме того, к налогоплательщикам, подлежащим администрированию в межрегиональной или межрайонной инспекциям ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам могут быть отнесены организации, не попадающие под вышеуказанные критерии, но в отношении которых принято решение ФНС России об отнесении их к данной категории или в отношении которых принято решение о проведении налогового мониторинга в соответствии со ст. 105.27 НК РФ.

Отметим, что хозяйствующие субъекты перестают относиться к данной категории, если в отношении их введена процедура конкурсного производства. Отметим, что к категории крупнейших налогоплательщиков могут быть также отнесены и некоммерческие организации, если их суммарных доход соответствует показателям, отраженным в таблице 2.3, а также организации, отношения с которыми могут оказывать влияние на экономические результаты деятельности налогоплательщиков, имеющих критерии, описанные в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Критерии отнесения хозяйствующих субъектов к крупнейшим налогоплательщикам [27]

Критерии	Размер критерия отнесения хозяйствующих субъектов к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащих налоговому администрированию в межрегиональных инспекциях в ред. Приказа ФНС России от 21.01.2020	Размер критерия отнесения хозяйствующих субъектов к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащих налоговому администрированию в межрайонных инспекциях в ред. Приказа ФНС России от 21.01.2020
Суммарный объем полученных доходов	Превышает 35 млрд рублей	От 10 до 35 млрд рублей

Источник – составлено автором по результатам исследования

В таблице 2.4 представлена динамика «предельных значений дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности для субъектов малого и среднего предпринимательства», установленных Правительством Российской Федерации [49].

Заметим, что вышеуказанные значения не относятся к хозяйствующим субъектам, применяющим специальные налоговые режимы.

Рассмотрев таблицы 2.3 и 2.4, можно с уверенностью определить хозяйствующих субъектов, входящих в зону высокого налогового риска – это организации, подпадающие под критерии отнесения хозяйствующих субъектов к крупнейшим налогоплательщикам федерального и регионального уровней. Анализ указанных хозяйствующих субъектов должен быть детальным и глубоким, заслуживающим повышенного внимания.

При анализе суммарного объема полученных доходов необходимо рассмотреть значение показателя в динамике. Существенное значение данному анализу придает тот факт, что резкое снижение показателя предыдущего и текущего периодов может свидетельствовать о негативном финансовом состоянии хозяйствующего субъекта, невозможности погашения задолженности по расчетам с бюджетом по результатам налоговых проверок.

Таблица 2.4 – Предельные значения дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для субъектов малого и среднего предпринимательства

В миллионах рублей

Категория субъектов	Предельные значения доходов за 2013 г.[49]	Предельные значения доходов за 2015 г.[49]	Предельные значения доходов за 2016 г. [49]
Микропредприятия	60	120	120
Малые предприятия	400	800	800
Средние предприятия	1000	2000	2000

Источник – составлено автором по результатам исследования

В целях контроля полноты и своевременности отражения расчетов в бюджет нами предлагается использовать коэффициент соотношения суммарного объема полученных расходов (ΣP) и суммарного объема полученных доходов (ΣD), который показывает уровень всех расходов в общей сумме доходов и отражает уровень издержек хозяйствующего субъекта ($K_{P/D}$), который можно рассчитать, используя формулу:

$$K_{P/D} = \Sigma OP / \Sigma OD, \quad (2)$$

где ΣOP - сумма строк всех расходов финансовой отчетности «Отчет о финансовых результатах»;

ΣOD – сумма строк всех доходов финансовой отчетности «Отчет о финансовых результатах».

Значение показателя больше либо равное 1 может свидетельствовать о наличии ошибок при учете доходов и расходов, неэффективном управлении хозяйствующим субъектом.

Нами предлагается, использовать при планировании проверок следующие показатели:

Налоговая нагрузка по налогу на прибыль, рассчитанная как отношение суммы исчисленного налога на прибыль к общей сумме доходов, в процентах.

$$НН\text{ }НП = \Sigma ИНП / \Sigma ДО \times 100 \%, \quad (3)$$

где $\Sigma ИНП$ – сумма исчисленного налога на прибыль;

НН НП – налоговая нагрузка по налогу на прибыль.

Налоговая нагрузка по налогу на добавленную стоимость, рассчитанная как отношение налога, начисленного к уплате (возмещению) по декларации по налогу на добавленную стоимость к сумме налоговой базы по внутреннему рынку и по операциям со ставкой 0 %, в процентах.

$$\text{НН НДС} = \text{НУ(ВБ)}/(\text{БВ}+\text{БЭ})\times 100 \%, \quad (4)$$

где БВ – налоговая база по внутреннему рынку;

БЭ – налоговая база по операциям со ставкой 0 %;

НУ – сумма НДС к уплате в бюджет или (ВБ) - возмещение из бюджета.

Показатель рассчитывается как за налоговый период, так и суммарно, за календарный год.

Доля налоговых вычетов (ДНВ), показывает какая часть от общей суммы налога на добавленную стоимость, подлежащая вычету (НДС ПВ) приходится на общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную с учетом восстановленных сумм налога (Σ НДС), и отражает их соотношение, которое можно рассчитать, используя форму:

$$\text{ДНВ} = \text{НДС ПВ}/\Sigma \text{НДС} \times 100 \% \quad (5)$$

В соответствие с приказом ФНС от 30.05.2007 №ММ-3-06/333@ (в ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции планирования выездных налоговых проверок», данный показатель используется налоговым органом при отборе хозяйствующих субъектов, для включения в план проведения выездных налоговых проверок. Под действия критерия подпадают организации, согласно вышеуказанным нормативным актам, доля налоговых вычетов у которых превышает 89 %.

В рамках контроля расчетов с бюджетом очень важно исследовать финансово-хозяйственную деятельность проверяемого лица на предмет возможности (невозможности) погашения задолженности перед бюджетом после проведения проверки.

Для этого необходимо проанализировать как текущее финансовое состояние хозяйствующего субъекта, так и три предшествующих календарных года.

Кроме того, по итогам проведенного анализа необходимо установить предельно допустимое значение сумм обязательств, которое хозяйствующий субъект способен погасить. Анализ проводится с точки зрения долгосрочной и краткосрочной перспективы.

Таким образом, финансовое состояние хозяйствующего субъекта играет важную роль при планировании проверок.

По нашему мнению, показателями, позволяющими конкретизировать целенаправленность данного анализа, являются показатели финансовой устойчивости, вероятности банкротства, а также анализ дебиторской и кредиторской задолженностей, денежного потока.

Для оценки финансовой устойчивости используются коэффициенты ликвидности, платежеспособности, обеспеченности собственными оборотными средствами и другие, рассчитанные на основании бухгалтерской отчетности в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

С нашей точки зрения, вследствие того, что налоговый орган не располагает данными бухгалтерской отчетности текущего периода, а от начала проведения проверки до возникновения обязательств по ее результатам может пройти более одного года, то для анализа финансовой устойчивости необходимо использовать показатели, характеризующие состояние хозяйствующего субъекта в долгосрочной перспективе.

Анализ финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта в долгосрочной перспективе позволит сформировать представление о его финансовом состоянии, оценить вероятность поступления денежных средств в бюджеты разных уровней по результатам проведенных проверок.

Кроме того, оценка финансовой устойчивости в долгосрочной перспективе позволит получить необходимую информацию для принятия управленческих решений, как собственнику, так и иным хозяйствующим субъектам: контрагентам, кредитным организациям и другим.

При оценке финансовой устойчивости в долгосрочной перспективе, по нашему мнению, целесообразно проводить анализ таких активов, как основные

средства, нематериальные активы и долгосрочные финансовые вложения, так как они представляют собой основу материально-технической базы хозяйствующего субъекта.

В первую очередь, необходимо определить абсолютное отклонение и темпы роста данных показателей за три предыдущих отчетных периода.

Анализируя вышеуказанные показатели, представляется целесообразным рассчитать отношение краткосрочных обязательств (КО) за минусом доходов будущих периодов (ДБП) к сумме внеоборотных активов (основных средств (ОС), нематериальных активов (НМА), долгосрочных финансовых вложений (ДФВ)):

$$\text{КО} = (\text{КО} - \text{ДБП}) / (\text{ОС} + \text{НМА} + \text{ДФВ}) \quad (6)$$

Данный коэффициент характеризует долю краткосрочных обязательств в стоимости основных средств, нематериальных активов и долгосрочных финансовых вложений, его оценка в динамике позволяет сделать вывод о планах собственников в долгосрочной перспективе: элиминировать (выводить) прибыль или обеспечить дальнейшее развитие.

Коэффициент показывает возможность погашения задолженности перед кредиторами за счет внеоборотных активов путем преобразования их в денежные средства и свидетельствует о платежеспособности в долгосрочной перспективе при значении коэффициента превышающем 1.

Кроме того, при планировании проверки необходимо определить, сможет ли хозяйствующий субъект погасить задолженность по расчетам с бюджетами разных уровней, которая может сформироваться по результатам проведения проверки в долгосрочной перспективе. Для этого, мы рекомендуем, включить в расчет сумму предполагаемых доначислений по результатам проверки. Тогда формула будет выглядеть следующим образом:

$$\text{КО}_{\text{псн}} = (\text{КО} - \text{ДБП} + \text{ПСНО}) / (\text{ОС} + \text{НМА} + \text{ДФВ}), \quad (7)$$

где ПСНО – предполагаемая сумма налоговых обязательств доначислений (рассчитывается по результатам анализа всей имеющейся информации на этапе планирования).

Расчет данного показателя приобретает еще более актуальное значение при низком уровне вероятности взыскания задолженности, так как необходимо принять во внимание тот факт, что при возникновении значительных обязательств перед бюджетом большинству собственников предпочтительнее банкротство, приостановка финансово-хозяйственной деятельности, вывод активов организации еще на этапе проведения проверки.

Вместе с тем, для получения более полной информации о хозяйствующим субъекте, необходимо провести анализ долгосрочной платежеспособности хозяйствующего субъекта.

Изучению анализа финансовых коэффициентов платежеспособности посвящены ряд работ таких заслуженных ученых, как Л.В.Донцовой, О.В.Ефимовой, Н.А.Казаковой, В.В.Ковалева, В.Г.Когденко, В.Б.Малицкой, М.В.Мельник, Н.С.Пласковой, А.Д.Шеремета и других.

Первостепенное значение, по мнению В.Б.Малицкой, имеют синхронизация и анализ поступлений денежных средств, их дальнейшее перечисление, что позволяет оценить финансовое состояние хозяйствующего субъекта [114, с. 98].

Анализ предложенных В.Б.Малицкой показателей позволит оценить платежеспособность и финансовую устойчивость хозяйствующего субъекта.

Вышеуказанные коэффициенты помогут определить возможность хозяйствующего субъекта погасить предполагаемую сумму налоговых обязательств перед бюджетами разных уровней в долгосрочной перспективе. Они позволяют оценить уровень покрытия обязательств денежными средствами.

В целях оценки платежеспособности хозяйствующего субъекта следует провести анализ показателей дебиторской и кредиторской задолженностей.

Для этого необходимо исследовать показатели выручки, дебиторской и кредиторской задолженностей в динамике, вычислить их среднеарифметические темпы роста.

Так, например, темпы роста выручки должны превышать темпы роста дебиторской задолженности, а резкий рост дебиторской задолженности увеличивает потребность хозяйствующего субъекта в финансировании.

Важно определить коэффициент соотношения долга ($K_{с.д.}$) предыдущих периодов:

$$K_{с.д.} = ДЗ/КЗ, \quad (8)$$

где ДЗ – дебиторская задолженность;

КЗ – кредиторская задолженность.

Учитывая, что анализ вышеуказанных коэффициентов основывается на показателях за предыдущий налоговый период, нами предлагается, на основании коэффициента соотношения долга сопоставить прогнозируемую дебиторскую и кредиторскую задолженности с учетом возникновения задолженности перед бюджетом в будущем. В этих целях необходимо проанализировать значения коэффициента соотношения предполагаемого долга ($K_{п.с.д.}$):

$$K_{п.с.д.} = ПДЗ/(ПКЗ+ПСНО), \quad (9)$$

где ПДЗ – предполагаемая дебиторская задолженность, рассчитанная как произведение величины дебиторской задолженности на конец последнего отчетного периода и среднеарифметического темпа роста ДЗ,

ПКЗ – предполагаемая кредиторская задолженность, рассчитанная как произведение величины кредиторской задолженности на конец последнего отчетного периода и среднеарифметического темпа роста КЗ.

Если предполагаемая дебиторская задолженность превышает сумму предполагаемой кредиторской задолженности и предполагаемую сумму налоговых обязательств по результатам проверки, то это свидетельствует о платежеспособности хозяйствующего субъекта в долгосрочной перспективе.

На втором уровне анализа, при значениях вышеуказанных показателей ниже предельно допустимых необходимо провести сбор и анализ финансовой и нефинансовой информации в отношении контрагентов хозяйствующего субъекта на предмет реальности взаимоотношений, оценить налоговые риски.

Данная методика контроля расчетов с бюджетом основана на анализе как бухгалтерской, так и налоговой отчетности, что позволяет более полно оценить финансовое состояние хозяйствующего субъекта, и, как следствие, исключить планирование проверок неплатежеспособных, финансово неустойчивых

организаций, снизить рост задолженности бюджетов разного уровня, повысить эффективность использования трудовых ресурсов. Для хозяйствующего субъекта данная методика является инструментом для проведения анализа полноты и правомерности расчетов с бюджетом, анализа платежеспособности в долгосрочной перспективе, усиления внутреннего контроля, принятия управленческих решений.

2.3 Особенности использования аналитических процедур на этапах проведения и завершения проверки

В настоящее время контроль расчетов с бюджетом направлен не только на правильность и полноту отражения налоговых обязательств со стороны налоговых органов. Сегодня контроль расчетов с бюджетом – это проверка, при осуществлении которой значительное внимание уделяется эффективности управления и координировании производственных процессов.

Нами установлено, что для определения уровня эффективности управления и координировании производственных процессов необходимо применение совершенно нового подхода к контролю расчетов с бюджетом со стороны хозяйствующих субъектов. При этом отметим, что в настоящее время контроль расчетов с бюджетом со стороны хозяйствующих субъектов сводится к минимизации налоговых платежей, о чем свидетельствует значительный объем статей и публикаций по данной проблематике.

При контроле расчетов с бюджетом проверяющие должны получить полную информацию, обязательную для изучения достоверности отражения данных в бухгалтерской и налоговой отчетности.

По нашему мнению, при проведении проверки и на ее завершающем этапе целесообразно использование аналитических процедур. Аналитические процедуры разнообразны и многочисленны, различны и применяемые методики использования аналитических процедур. Аналитические процедуры предполагают наличие объектов исследования, оценки их результатов и определяет

целесообразность дальнейшего анализа счетов аналитического и синтетического учета, первичной документации.

На наш взгляд, контроль расчетов с бюджетом должен быть основан на анализе регистров налогового и бухгалтерского учета с использованием аналитических процедур с последующей оценкой первичной документации.

Нам представляется, что фиксирование результатов аналитических процедур как при проведении проверки, так и на этапе ее завершения, предполагает отражение информации о выполненной работе и сделанных выводах.

В рабочей документации проверяющий должен отражать факты, касающиеся проверки исследуемого объекта, при формировании выводов необходима их аргументация. На рисунке 2.2 нами представлен контроль расчетов с бюджетом на стадии проведения проверки - сбор информации, которая не была или не могла быть получена при планировании проверки.

Первый шаг - ознакомление (изучение) Положений учетной политики хозяйствующего субъекта. В соответствии с подпунктом 17 ПБУ 1/2008, хозяйствующие субъекты обязаны «раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности» [35].

На наш взгляд, при контроле расчетов с бюджетом наиболее существенным является анализ способов оценки обязательств и активов, порядок определения и признания доходов и расходов хозяйствующего субъекта, их оценки и распределения, отдельный учет хозяйственных операций, формирование резервов.

Результаты анализа лицу, проводящему проверку, необходимо фиксировать в специально разработанных рабочих документах. Для отражения результатов анализа учетной политики нами разработан рабочий документ РД-1-УП (Приложение К «Рабочий документ РД-1-УП «Основные положения ведения бухгалтерского и налогового учета»).



Рис. 2.2 Контроль расчетов с бюджетом на стадии проведения проверки – сбор информации, которая не была или не могла быть получена при планировании проверки

Источник – составлено автором по результатам исследования

В таблице 2.5 отражены основные положения ведения бухгалтерского и налогового учета, оценка которых необходима для контроля расчетов с бюджетом.

Второй шаг – ознакомление (изучение) аудиторских заключений за проверяемый период (при наличии).

В соответствии со статьей 6 Федерального закона №307-ФЗ от 30.12.2008 «Об аудиторской деятельности» (ред. от 26.11.2019, с изм. от 01.04.2020): «Аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица» [10].

Таблица 2.5 – Основные положения ведения бухгалтерского и налогового учета

Объект учета	Метод (способ) ведения учета	Комментарии
Незавершенное производство	Метод оценки незавершенного производства разрабатываются хозяйствующим субъектом самостоятельно	Провести анализ методики оценки незавершенного производства, контроль хозяйственных операций, отраженных на счете 20, 21, 23
Оценка сырья и материалов	- по стоимости единицы запасов (товара); - по средней стоимости; - по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) [5]	Контроль хозяйственных операций, отраженных на счетах 10; 16
Амортизация, определение срока полезного использования (оценка активов и обязательств)	- линейный, - нелинейный; - применение специальных Коэффициентов	Контроль хозяйственных операций, отраженных на счетах 02,04
Создание резервов	- по сомнительным долгам; - по гарантийному ремонту; - по ремонту основных средств; - на оплату отпусков и вознаграждений; - по предстоящим расходам, направляемым на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов [5]	Возможно только при использовании метода начисления; анализ бухгалтерской справки - расчет
Раздельный учет хозяйственных операций	Метод ведения раздельного учета разрабатывается хозяйствующим субъектом самостоятельно	Провести анализ метода ведения раздельного учета

Источник – составлено автором по результатам исследования

Таким образом, в ходе проведения проверки налоговыми органами и при внутреннем контроле заключение является достаточно емким и достоверным источником информации.

Третий шаг – ознакомление с программой проверки. Очевидно, что наиболее эффективна и менее трудозатратна будет проверка, проведенная одним лицом на всех ее этапах. Довольно часто встречаются ситуации, когда проверка по существу и на этапе планирования проводится разными проверяющими лицами. Из чего следует, что изучение программы проверки, получение всех материалов (документов, информации) является очень важным моментом контроля.

Четвертый шаг - ознакомление с пояснениями по факту наличия расхождений данных показателей между декларациями (бухгалтерской отчетностью), результатами камеральных проверок (при осуществлении налогового контроля)

Пятый шаг - анализ имеющейся информации о контрагентах хозяйствующего субъекта.

На этапе планирования проверки собирается информация о контрагентах хозяйствующего субъекта. При проведении проверки по существу уточняются суммы, принятые к вычету, и суммы, включенные в затраты; по контрагентам по данным бухгалтерского и налогового учета (счета 60, 62, 76), изучаются характеристики контрагента на предмет проявления «должной осмотрительности»; изучается структура дебиторской и кредиторской задолженностей. Полученная информация фиксируется в рабочем документе РД - 2- К (Приложение Л «Рабочий документ РД-2-К «Сбор и анализ финансовой и нефинансовой информации в отношении контрагентов хозяйствующего субъекта»).

Анализ полученной информации, в том числе с использованием аналитических процедур, осуществляется на втором уровне проведения проверки по существу. Результаты проведенных мероприятий лицу, осуществляющему проверку, необходимо отразить в рабочем документе РД - 2- К в графе 13.

На рисунке 2.3 нами представлена методика контроля расчетов с бюджетом с использованием аналитических процедур на стадии проведения проверки. Первый шаг на стадии проведения проверки – тестирование, проведение аналитических процедур – проведение аналитических процедур счетов

синтетического учета 09, 77, 68, 99 и показателей деклараций по налогу на прибыль, отчетов о финансовых результатах.

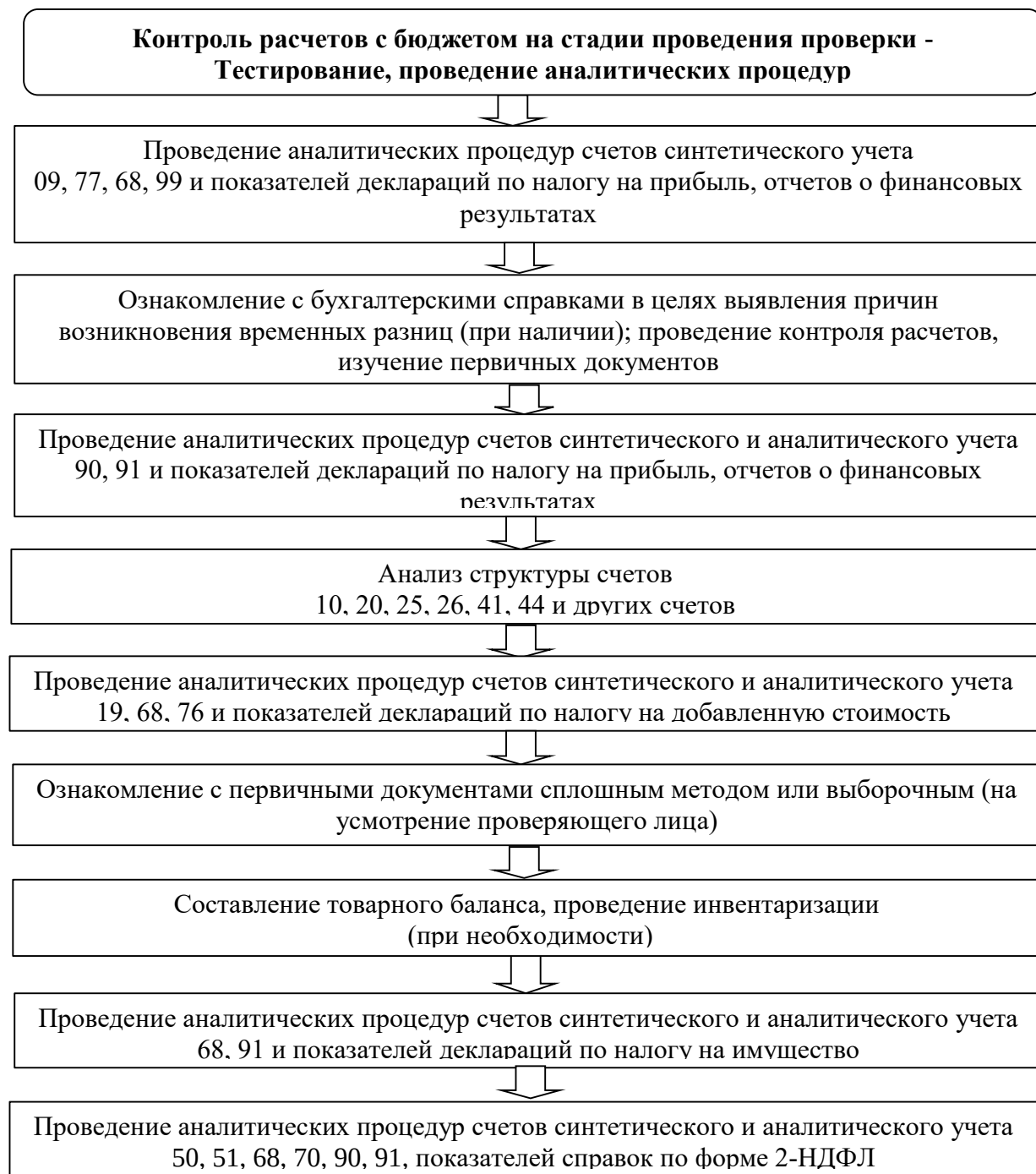


Рис. 2.3 – Методика контроля расчетов с бюджетом с использованием аналитических процедур на этапах проведения проверки

Источник – составлено автором по результатам исследования

В целях контроля расчетов с бюджетом, нами разработана таблица 2 рабочего документа РД-3/1-АП, для проведения аналитических процедур счетов

синтетического учета 09, 77, 68, 99 и показателей деклараций по налогу на прибыль, отчетов о финансовых результатах анализируются следующие данные. (Приложение М «Рабочий документ РД-3/1-АП «Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом»). Счет 09 «Отложенные налоговые активы» используется для синтеза информации об отложенных налоговых активах, которые принимаются к учету в виде произведения вычитаемых разниц на ставку налога на прибыль.

Проводкой по дебету счета 09 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогу на прибыль» отражается отложенный налоговый актив, который увеличивает величину условного расхода (дохода).

Проводкой по дебету счета 68 «Расчеты по налогу на прибыль» и кредиту счета 09 отражается уменьшение отложенных налоговых активов и уменьшение условного расхода (дохода).

Счет 77 «Отложенные налоговые обязательства» используется для синтеза информации об отложенных налоговых обязательствах, которые применяются к учету в виде произведения налогооблагаемых временных разниц на ставку налога на прибыль. Проводкой по дебету счета 68 «Расчеты по налогу на прибыль» и кредиту счета 77 отражается отложенный налог, который уменьшает величину условного расхода (дохода).

Проводкой по дебету счета 77 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогу на прибыль» отражается уменьшение отложенных налоговых обязательств и начисляется налога на прибыль.

Проводкой по дебету счета 99 «Постоянное налоговое обязательство» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогу на прибыль» отражается постоянное налоговое обязательство, которое принимается как произведение постоянной разницы (не учитываемые расходы для целей налогообложения) на ставку налога на прибыль.

Проводкой по дебету счета 68 «Расчеты по налогу на прибыль» и кредиту счета 99 «Постоянный налоговый актив» отражается постоянный налоговый актив,

который принимается как произведение постоянной разницы (не учитываемые доходы для целей налогообложения) на ставку налога на прибыль.

Нами предлагается сравнить следующие данные:

- разницу оборота по дебету счета 99 «Постоянное налоговое обязательство» и оборота по кредиту сета 99 «Постоянный налоговый актив» с показателем «Постоянные налоговые обязательства (активы)» отчета о финансовых результатах;
- разницу оборота по кредиту счета 77 и оборота по дебету счета 77 с показателем «Изменение отложенных налоговых обязательств» отчета о финансовых результатах;
- разницу оборота по дебету счета 09 и оборота по кредиту счета 09 с показателем «Изменение отложенных налоговых активов» отчета о финансовых результатах;
- показатели строки «Текущий налог на прибыль» отчета о финансовых результатах и строки «Сумма исчисленного налога на прибыль» декларации по налогу на прибыль.

После проведения аналитических процедур, лицу, осуществляющему проверку, необходимо ознакомиться с бухгалтерскими справками в целях выявления причин возникновения временных разниц (при наличии), провести контроль расчетов временных и постоянных разниц, изучить первичные документы (второй шаг на стадии проведения проверки - Тестирование, проведение аналитических процедур).

На третьем шаге на стадии проведения проверки - Тестирование, проведение аналитических процедур – проверяются контрольные соотношения между счетами синтетического и аналитического учета 90, 91 и показателями деклараций по налогу на прибыль, отчетов о финансовых результатах. Для этого необходимо провести анализ показателей, отраженных в таблице 2 рабочего документа РД-3/2-АП (Приложение Н «Рабочий документ РД-3/2-АП «Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом»).

Аналитические процедуры, позволяющие осуществить контроль полноты и достоверности отражения данных на счетах 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», включенных в состав показателей деклараций по налогу на прибыль, отчетов о финансовых результатах, приведены в таблице 3 Приложения Н.

Учитывая, что полученная выручка от основной деятельности с учетом всех налогов отражается по кредиту счета 90 «Продажи», при контроле полноты отражения доходов от основной деятельности в бухгалтерском учете (АП - 1) целесообразно произвести следующий расчет:

$$B-(B90-H90)=0, \quad (10)$$

где В – Строка «Выручка» Отчета о финансовых результатах;

B90 – Кредит счета 90 субсчет «Выручка»;

H90 – Сумма строк по дебету 90 субсчета «НДС» и дебету 90 субсчет «Акцизы».

Кроме того, необходимо произвести сопоставление данных показателей с показателем строки «Доходы от реализации» декларации по налогу на прибыль, посредством использования аналитической процедуры «Контроль полноты отражения доходов от основной деятельности в налоговом учете» (АП - 2):

$$D-B=0, \quad (11)$$

где Д - Строка «Доходы от реализации» декларации по налогу на прибыль.

Аналогичные процедуры применяются при контроле полноты и правильности отражения прочих доходов (внереализационных доходов). Для этого применяются аналитические процедуры «Контроль полноты отражения прочих доходов в бухгалтерском учете» (АП - 3):

$$PD-(PD91-H91)=0, \quad (12)$$

где ПД – Сумма строк «Доходы от участия в других организациях», «Проценты к получению», «Прочие доходы» Отчета о финансовых результатах,

ПД91 – Кредит 91 субсчета «Прочие доходы»,

H91 – Дебет 91 субсчета «НДС»;

и «Контроль полноты отражения внереализационных доходов в налоговом учете» (АП - 4):

$$\text{ВД-ПД}=0, \quad (13)$$

где ВД - Строка «Внереализационные доходы» декларации по налогу на прибыль.

Аналитическая процедура «Контроль полноты отражения прибыли от продаж» 1 (АП - 5) показывает правильность учета коммерческих и управленческих расходов и рассчитывается как:

$$\text{ПП}-(\text{ВП-КР90-УР90})=0, \quad (14)$$

где ПП – Строка «Прибыль (убыток) от продаж» Отчета о финансовых результатах;

ВП – Строка «Валовая прибыль» Отчета о финансовых результатах;

КР90 - Дебет 90 субсчет «Коммерческие расходы»;

УР90 - Дебет 90 субсчет «Управленческие расходы».

Аналитическая процедура «Контроль полноты отражения прибыли от продаж» 2 (АП - 6) показывает правильность отражения прибыли посредством сравнения доходов и расходов и рассчитывается как:

$$\text{ПП}-(\text{Д90 К99-Д99 К90})=0, \quad (15)$$

где ПП – Строка «Прибыль (убыток) от продаж» Отчета о финансовых результатах;

Д90 К99 – Оборот по дебету счета 90 в корреспонденции с 99 счетом;

Д99 К90 – Оборот по кредиту счета 90 в корреспонденции с 99 счетом.

Аналитическая процедура «Контроль полноты отражения прибыли до налогообложения» (АП – 7) показывает правильность отражения прибыли посредством сравнения прочих доходов и расходов и рассчитывается как:

$$\text{ПН}-(\text{ПП+Д91 К99-Д99 К91})=0, \quad (16)$$

где ПН – Строка «Прибыль до налогообложения» Отчета о финансовых результатах;

Д91 К99 – Оборот по дебету счета 91 в корреспонденции с 99 счетом;

Д99 К91 – Оборот по кредиту счета 91 в корреспонденции с 99 счетом.

Нами предлагается при контроле расчетов с бюджетом по налогу на прибыль использовать показатель суммы принятых расходов (ПРР), который является долей принятых расходов в общей сумме доходов и определяется по формуле:

$$\text{ПРР} = (\text{Сумма Дебетовых оборотов счетов 90.2, 90.7, 90.8, 91.2}) / (\text{Сумма кредитовых оборотов счетов 90.1, 91.1 за минусом дебетовых оборотов счетов 90.3, 90.4, 90.5, 91.3}) \times 100 \%, \quad (17)$$

где 90.2 – субсчет «Себестоимость продаж» к счету 90;
 90.7 – субсчет «Коммерческие расходы» к счету 90;
 90.8 – субсчет «Управленческие расходы» к счету 90;
 91.3 – субсчет «Прочие расходы» к счету 91;
 90.1 – субсчет «Выручка» к счету 90;
 91.1 – субсчет «Прочие доходы» к счету 91;
 90.3 – субсчет «Налог на добавленную стоимость» к счету 90;
 90.4 – субсчет «Акцизы» к счету 90;
 90.5 – субсчет «Экспортные пошлины» к счету 90;
 91.2 – субсчет «Налог на добавленную стоимость» к счету 91.

При высоких значениях показателя лицу, проводящему проверку, необходимо провести детальный анализ структуры доходов и расходов организации, осуществить повторный контроль имеющейся информации (провести дополнительные аудиторские процедуры (проверочные мероприятия)) по контрагентам хозяйствующего субъекта, отраженных по кредиту счетов, 60, 76, дебету счетов 62, 76. Кроме того, целесообразно провести анализ изменения данного показателя в динамике, что позволит выявить причины роста статей затрат, проверить полноту и правильность отражения хозяйственных операций, провести контроль расчетов с бюджетом.

На четвертом шаге на стадии проведения проверки – Тестирование, проведение аналитических процедур – проводится анализ структуры счетов 10, 20, 25, 26, 41, 44 и других счетов на предмет признания расходов «обоснованными и документально подтвержденными затратами» [5].

Результаты анализа необходимо отразить в рабочем документе РД-3/3-АП (Приложение П «Рабочий документ РД-3/3-АП «Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом»).

На пятом шаге на стадии проведения проверки - Тестирование, проведение аналитических процедур – проводятся аналитические процедуры счетов синтетического и аналитического учета 19, 68, 76 и показателей деклараций по налогу на добавленную стоимость. Данный анализ проводится поквартально.

В связи с тем, что налог на добавленную стоимость с оборота от реализации товаров (работ, услуг) и прочих активов начисляется проводкой по дебету счета 90.3(91.2) и кредиту счета 68 НДС, налог на добавленную стоимость с полученного аванса начисляется проводкой по дебету счета 76ВА и кредиту счета 68 НДС, налог на добавленную стоимость по авансу принят проводкой по дебету счета 68 НДС и кредиту счета 76АВ, налог на добавленную стоимость по оприходованным товарам (работам, услугам) принят к вычету проводкой по дебету счета 68 НДС и кредиту счета 19.3, целесообразно осуществлять контроль расчетов с бюджетом посредством аналитических процедур, представленных в таблицах 2.6, 2.7 и отраженных в рабочем документе РД-3/4-АП (Приложение Р «Рабочий документ РД-3/4-АП «Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом»).

Данные аналитические процедуры позволят повысить качество контроля расчетов с бюджетом, снизить трудозатраты.

При осуществлении контроля показателей граф 1 и 2 таблицы 2.6 и таблицы 2.7 отклонений быть не должно, а при наличии таковых необходимо установить причины. По результатам проведенного анализа на шестом шаге на стадии проведения проверки – Тестирование, проведение аналитических процедур, лицо, проводящее проверку, должно ознакомиться с первичными документами сплошным методом или выборочным (в зависимости от результатов проведенного анализа).

Таблица 2.6 – Аналитические процедуры счетов синтетического и аналитического учета 19, 68, 76 и показателей деклараций по налогу на добавленную стоимость (начисленный налог)

В рублях

Наименование показателя Декларации по НДС	Обороты анализа счета 68 в корреспонденции со счетами	Сумма выявленных отклонений (гр.1-гр.2)
1. Сумма НДС от реализации, имущественного комплекса в целом	Анализ счета 68 в корреспонденции с дебетовым оборотом счета 90.3 «Налог на добавленную стоимость»	
2. Сумма налога, подлежащая восстановлению	Анализ счета 68 в корреспонденции с дебетовым оборотом счета 19	
3. НДС с авансов полученных	Анализ счета 68 в корреспонденции с дебетовым оборотом счета 76ВА «НДС по авансам и предоплатам выданным»	
4. Всего исчислено налога по данным декларации	Дебетовый оборот 68 счета	

Источник – составлено автором по результатам исследования

Нами предлагается при контроле расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость использовать показатель суммы принятых вычетов. Данный показатель является долей принятых вычетов от суммы начисленного налога и определяется по формуле:

$$\text{ПРВ} = \frac{\text{Дебетовый оборот счета 68НДС}}{\text{Кредитовый оборот счета 68НДС}} \times 100 \% \quad (18)$$

Таблица 2.7 – Аналитические процедуры счетов синтетического и аналитического учета 19, 68, 76 и показателей деклараций по налогу на добавленную стоимость (Сумма налоговых вычетов, заявленных к возмещению)

В рублях

Наименование показателя Декларации по НДС	Обороты анализа счета 68 в корреспонденции со счетами	Сумма выявленных отклонений (гр.1-гр.2)
1. Сумма налога, по приобретенным ценностям	Анализ счета 68 в корреспонденции с кредитовым оборотом счета 19.3 «НДС по приобретенным товарно-материальным запасам»	

Наименование показателя Декларации по НДС	Обороты анализа счета 68 в корреспонденции со счетами	Сумма выявленных отклонений (гр.1-гр.2)
2. Сумма налога, уплаченная таможенным органам	Анализ счета 68 в корреспонденции с кредитовым оборотом счета 19 субсчет «НДС, уплаченный по ввозимым товарам»	
3. Сумма налога, уплаченная в бюджет налогоплательщиком в качестве покупателя - налогового агента	Анализ счета 68 в корреспонденции с кредитовым оборотом счета 51 «Расчетные счета»	
4. Сумма налога, по авансам выданным	Анализ счета 68 в корреспонденции с кредитовым оборотом счета 76АВ «НДС с авансов»	
5. Сумма налоговых вычетов всего	Кредитовый оборот 68 счета	

Источник – составлено автором по результатам исследования

При высоких значениях показателя лицу, проводящему проверку, необходимо провести детальный анализ структуры вычетов организации, осуществить повторный контроль имеющейся информации (провести дополнительные аудиторские процедуры (проверочные мероприятия)) по контрагентам хозяйствующего субъекта, отраженных по кредиту счетов, 60, 76, дебету счетов 62, 76. Кроме того, целесообразно провести анализ изменения данного показателя в динамике, что позволит выявить причины роста вычетов, проверить полноту и правильность отражения хозяйственных операций, провести контроль расчетов с бюджетом.

Составление товарного баланса – седьмой шаг контроля расчетов с бюджетом на стадии проведения проверки – целесообразно и необходимо при установлении высоких значений показателей суммы принятых расходов (ПРР) и суммы принятых вычетов (ПРВ).

На восьмом шаге на стадии проведения проверки - Тестирование, проведение аналитических процедур – проводятся аналитические процедуры счетов синтетического и аналитического учета 68, 91 и показателей деклараций по налогу на имущество.

Контроль расчетов с бюджетом по налогу на имущество является достаточно важной фазой проверки. Учитывая, что расчет налоговой базы по налогу на имущество имеет прямое влияние на формирование затрат при расчете налога на прибыль хозяйствующего субъекта, при проведении проверки необходимо проверить полноту отражения налоговой базы, начисление амортизационных отчислений, правомерность применения льгот, налоговые ставки, а также провести аналитические процедуры, отраженные в таблице 2.5. Полученные сведения вносятся в рабочий документ РД-3/5-АП (Приложение С «Рабочий документ РД-3/5-АП «Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом»).

Контроль расчетов с бюджетом по налогу на доходы физических лиц хозяйствующему субъекту необходимо проводить ежемесячно на следующий день после выплаты заработной платы (это девятый шаг на стадии проведения проверки - Тестирование, проведение аналитических процедур).

Это обусловлено тем, что в соответствии с пунктом 4 ст. 226 Налогового кодекса Российской Федерации: «Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате». Ст. 226 пункта 6 НК РФ предусмотрено, что «Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода» [4].

Несоблюдение данных норм налогового кодекса хозяйствующим субъектом согласно ст. 123 НК РФ: «Влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению» [4].

В этот же или на следующий день проводкой отражается перечисление налога в бюджет путем дебетования счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» и кредитования счета 51 «Расчетные счета». Полученную информацию необходимо внести в таблицу 2 рабочего документа РД-3/6-АП (Приложение Т «Рабочий документ РД-3/6-АП «Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом»).

Кроме того, необходимо провести проверку полноты и правильности формирования налоговой базы по налогу на доходы физических лиц,

правомерность применения вычетов, ставок, сравнить данные со сведениями, отраженными в справках по форме 2-НДФЛ.

Следующими этапами контроля расчетов с бюджетом при проведении проверки (по существу) являются выявление возможных согласованных действий должностных лиц хозяйствующего субъекта, способных повлиять на расчеты с бюджетом и проведение контрольных мероприятий (процедур проверки), сбор доказательств.

На 3 этапе контроля расчетов с бюджетом полученные результаты проверки оцениваются, синтезируются и оформляются в виде акта, справки или иного документа.

На данном этапе представляется целесообразным определить коэффициент сопоставимости дебиторской и кредиторской задолженностей с учетом полученных результатов проверки (аудита) (КСДКЗП):

$$\text{КСДКЗП} = \text{ДЗП} / (\text{КЗП} + \sum \text{ДРП}), \quad (19)$$

где ДЗП – дебиторская задолженность на дату завершения проверки (аудита);

КЗП – кредиторская задолженность на дату завершения проверки (аудита);

$\sum \text{ДРП}$ – сумма доначислений по результатам проверки.

Если дебиторская задолженность на дату завершения проверки превышает сумму кредиторской задолженности на дату завершения проверки и сумму доначислений по результатам проверки, то это свидетельствует о платежеспособности хозяйствующего субъекта.

На завершающем этапе проведения проверки необходимо рассчитать еще один показатель - долю налоговых вычетов за минусом результатов проверки (ДНВРП), который показывает, какая часть от общей суммы налога на добавленную стоимость, подлежащая вычету (НДС ПВ) с учетом результатов проверки (РП) приходится на общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную с учетом восстановленных сумм налога ($\sum \text{НДС}$) с учетом результатов проверки (РП) и отражает их соотношение, которое можно рассчитать, используя форму:

$$\text{ДНВРП} = (\text{НДС ПВ} - \text{РП}) / (\sum \text{НДС} + \text{РП}) \times 100 \% \quad (20)$$

Высокое значение показателя может свидетельствовать о не выявлении отдельных нарушений проверяющим лицом, неэффективном управлении хозяйствующим субъектом. Оценка причин требует дополнительно (повторного) анализа со стороны проверяющего лица.

Результаты проверки (аудита) должны быть оформлены проверяющим лицом в виде акта (справки) с использованием таблиц, приложений, графических схем, иметь заключительную часть (выводы, заключение), быть доступными для понимания пользователями.

В ходе диссертационного исследования выявлено, что в существующих методических разработках проблем, связанных с использованием аналитических процедур при проведении проверок расчетов с бюджетом, отсутствует единый системный подход, иллюстрирующий комплексность исследования достоверности учета расчетов с бюджетом в отношении всех налогов. В большинстве методик аналитические процедуры используются при проверке отдельных видов налогов как налоговыми органами, так и при проведении внутреннего контроля предприятия. При этом анализу должны подлежать все существенные аспекты как отдельных налогов, так и всей налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта в целом.

Представленная автором методика контроля расчетов с бюджетом с использованием аналитических процедур на этапах проведения и завершения проверки основана на анализе регистров налогового и бухгалтерского учета и последующей оценке первичной документации, что позволяет снизить трудозатраты при проверке, концентрируя внимание проверяющего на мероприятиях, выявляющих нарушения расчетов с бюджетом.

При этом, рассмотренные уровни проверки имеют определенную конфигурацию аналитических процедур, которые в целом помогут провести лицу, осуществляющему проверку, мероприятия, сконцентрированные на выявление нарушений расчетов с бюджетом. Кроме того, нами разработана рабочая документация, позволяющая систематизировать полученные результаты проверки, повысив качество ее проведения.

ГЛАВА 3 Развитие методики контроля расчетов с бюджетом в организациях строительного комплекса

3.1 Состояние и тенденции развития контроля расчетов с бюджетом в организациях строительного комплекса

На протяжении многих лет строительство является базисной отраслью экономики страны и его удельный вес в валовом продукте (ВВП) в 2019 году составил 8,6 %.

Согласно данным Росстата, представленным в таблице 3.1, объем выполненных работ по данной отрасли в 2018 году увеличился по сравнению с 2017 годом на 10,73 % и составил 8385,7 млрд р., в 2019 году объем работ к уровню предыдущего года не изменился.

Число действующих организаций строительного комплекса ежегодно увеличивается, так, по состоянию на 01.01.2018 количество строительных организаций выросло по сравнению с 01.01.2017 на 2,91 % и составило 279 496 штук. Однако по состоянию на 01.01.2019 наблюдается снижение строительных организаций на 0,5 % или на 1437 единиц (Приложение У).

Максимальный удельный вес в структуре работ, выполненных организациями собственными силами по виду экономической деятельности «Строительство в Российской Федерации, в 2018 году занимают строительство инженерных сооружений – 40 % и строительство зданий – 35,6 % (Приложение Ф).

В настоящее время государством разработаны и утверждены планы реализации программ строительства социальных объектов, дорог, жилых домов, программ капитального ремонта, увеличивается объем государственных контрактов.

По данным Росстата в Российской Федерации объем работ, выполненных по виду деятельности «Строительство» в 2017 г. составил 7 573 046,8 млн р., в 2018 г. – 8 385 742,1 млн р., т.е. увеличился на 11 процентов. Лидирующее место по объему выполненных работ занимает Центральный федеральный округ с объемом

выполненных работ 1 984 091,3 млн р. и 2 064 936,3 млн р. за аналогичные периоды. При этом почти половина всех объемов работ приходится на Москву, показатели которой составили 911 097,4 млн р. и 904 816,7 млн р. соответственно (Приложение X).

Таблица 3.1 – Объем работ, выполненных по виду экономической деятельности «Строительство» в Российской Федерации
В миллиардах рублей

Годы	В фактически действовавших ценах	В процентах, в сопоставимых ценах к предыдущему году
2013	6019.5	100.1
2014	6125.2	97.7
2015	7010.4	96.1
2016	7213.5	97.8
2017	7573.0	98.6
2018	8385.7	105.3
2019	8385.7	100.0

Источник – Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gks.ru/> – (дата обращения: 06.09.2020)

В связи с чем, в настоящее время достаточно большое внимание уделяется контролю расчетов с бюджетом организаций строительного комплекса со стороны налоговых органов: проводятся камеральные и выездные проверки.

В тоже время, согласно данным Росстата основным фактором, сдерживающим деятельность строительных организаций, являются высокие налоговые и неналоговые платежи в бюджеты всех уровней, неплатежеспособность заказчиков, рост дебиторской задолженности, а также стоимости материалов, конструкций, изделий составляют более 40 % доходов компании (Приложение Ц).

Контроль расчетов с бюджетом в организациях строительного комплекса невозможен без четкой проработки методологии бухгалтерского учета, системы налогообложения.

Цель контроля расчетов с бюджетом заключается в разработке практических мер по развитию методического обеспечения проверки полноты и правильности расчетов с бюджетом в организациях строительного комплекса.

По результатам выполненного исследования, специфика вида деятельности состоит в следующем:

1) Условия договоров (контрактов) с длительным технологическим циклом, т.е. по которым выполнение работ (оказание услуг) начато в одном налоговом периоде, а окончено в другом.

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам) (пункт 2 ст.271 НК РФ).

При этом по бухгалтерскому учету, в соответствии с пунктом 13 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 №32н, организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом;

2) Момент определения налоговых баз, например, по налогу на прибыль организаций (при методе начисления в соответствии со статьей 271 НК РФ – по моменту перехода права собственности) и налогу на добавленную стоимость (в соответствии со статьей 167 НК РФ – по моменту отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг) и имущественных прав).

В настоящее время все организации строительного комплекса, в соответствии с едиными правилами учета доходов и расходов ведут, используя Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н, Положение по

бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н (далее - ПБУ 10/99).

Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утвержденным приказом Минфина России от 24 октября 2008 г. N 116, установлен порядок формирования и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организациями строительного комплекса. В соответствии с данным ПБУ, бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов необходимо вести отдельно по каждому исполняемому договору.

Контроль расчетов с бюджетом в организациях строительного комплекса может осуществляться посредством определения стоимости объекта строительства на основании «методических и нормативных документов, предусмотренных сметно-нормативной базой ценообразования в строительстве 2001 года» [78].

Организации строительного комплекса при производстве продукции стремятся к снижению затрат, что является важнейшим резервом роста прибыли и повышения рентабельности. При этом, к сожалению, часто приходится наблюдать обратную ситуацию, когда при снижении себестоимости продукции прибыль и рентабельность снижаются.

В целях обеспечения единообразия порядка в контроле расчетов с бюджетом, как со стороны налоговых органов, так и при проведении внутреннего контроля необходимо разработать единую методику формирования налоговой базы организациями строительного комплекса.

Изучение МСА, существующих методик контроля расчетов с бюджетом выявило, что, несмотря на высокий уровень проработанности проблемы, в настоящее время имеются вопросы, требующие дополнительного уточнения.

Так, в связи с отсутствием единообразного подхода контроля расчетов с бюджетом возникают множественные конфликты между налоговыми органами и организациями.

Практикой налоговых споров выработаны критерии квалификации налоговыми органами контрагента как «проблемного», а совершенных с ним

сделок – сомнительными. Следовательно, необходимо подробное толкование правил применения норм налогового законодательства, сведение к минимуму (исключению) возможных налоговых рисков.

Специфика бухгалтерского и налогового учета организаций строительного комплекса заключается, в первую очередь, в том, что хозяйствующие субъекты могут выступать в роли заказчика, подрядчика, а также инвестора и застройщика.

В соответствии со ст. 19 Федерального закона № 402-ФЗ от 06 декабря 2011 года «О бухгалтерском учете», «экономический субъект обязан организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовывать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [11, ст. 19].

Бухгалтерский и налоговый учет ведется организациями на основании нормативных актов, учетной политики. Учетная политика разрабатывается каждой организацией самостоятельно, при этом необходимо учитывать специфику финансово- хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Анализируя судебную-арбитражную практику по налоговым спорам, решения судов, вынесенных в большей части в пользу налоговых органов, становится очевидным факт отсутствия внутреннего контроля расчетов с бюджетом со стороны организаций строительного комплекса.

К сожалению, проведение выездных налоговых проверок в каждой организации строительного комплекса не представляется возможным, что приводит к отсутствию полного контроля со стороны налоговых органов, и, как следствие, достаточно значительные суммы налогов не поступают в бюджет. Поэтому необходимость разработки методики контроля расчетов с бюджетом в строительной области приобретает в настоящее время особое значение.

При рассмотрении методических аспектов контроля расчетов с бюджетом следует:

- изучить нормативные акты, регламентирующие деятельность организаций строительного комплекса;
- определить специфику деятельности организации строительного комплекса;
- создать учетную политику, принимая во внимание специфику деятельности;
- определить основные контрольные процедуры проверки расчетов с бюджетом с учетом отраслевых особенностей строительства;
- разработать внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом для организаций строительного комплекса.

Рассмотрим некоторые особенности учета затрат организаций строительного комплекса у застройщика и подрядчика (таблица 3.2).

Таблица 3.2 – Особенности учета затрат организаций строительного комплекса у застройщика и подрядчика

Особенности учета затрат организаций строительного комплекса у застройщика	Особенности учета затрат организаций строительного комплекса у подрядчика
Затраты формируются из расходов, связанных с возведением строительного объекта, его вводом в эксплуатацию	Затраты формируются из всех произведенных расходов, связанных с выполнением подрядных работ
Затраты учитываются в составе незавершенного строительства до момента ввода в эксплуатацию строительного объекта	Доходы и расходы организации определяются по мере завершенности работ («по мере готовности»)
Все расходы по строительному объекту формируют первоначальную стоимость данного объекта	Расходы по выполненным договорам признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были понесены
При эксплуатации строительного объекта расходом признается амортизация, исчисляемая в соответствии со ст. 256-259 НК РФ	До сдачи объекта расходы учитываются в составе незавершенного производства

Источник – составлено автором по результатам исследования

Таким образом, становится очевидным необходимость отражения специфики деятельности организации строительного комплекса при формировании учетной политики и осуществлении контроля расчетов с бюджетом.

По данным Росстата, структура затрат в строительных организациях включает материальные затраты (от 50 % до 60 %), затраты на оплату труда (от 18 % до 20 %), единый социальный налог до 2010 г., страховые взносы в государственные внебюджетные фонды (от 4 % до 5 %), амортизацию основных средств (от 2 % до 3 %) и прочие расходы (от 13 % до 19 %) (таблица 3.3), что практически соответствует расходам, включенным в пункт 2 ст. 253 «Расходы, связанные с производством и реализацией» Налогового кодекса Российской Федерации.

Как видно из таблицы 3.3, основным элементом затрат на производство строительных работ являются материальные затраты (около 60 %). В связи с этим, при проведении процедур контроля расчетов с бюджетом необходимо, прежде всего, анализировать поступление и списание материалов по счету 10 «Материалы», проводить анализ счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Отсутствие должного контроля за поступлением и списанием материалов со стороны должностных лиц хозяйствующего субъекта и лиц, проводящих проверку, может привести не только к расхищению имущества организации ее сотрудниками и к существенным санкциям в виде штрафов и пеней со стороны налоговых органов по результатам проводимых камеральных и выездных налоговых проверок.

При проведении проверки налоговая инспекция не приняла вычеты «входного» НДС по приобретенным товарам, посчитав нереальными хозяйственные операции по договору поставки металлоконструкций с организацией, имеющей признаки фирмы – «однодневки». В рамках проверки установлены реальные поставщики товара. Суды согласились с налоговиками (Постановление АС Западно-Сибирского округа от 17.01.2018 по делу NA75-4353/2017, Определение ВС Российской Федерации от 17.04.2018 N 304-КГ18-3671).

Таблица 3.3 – Структура затрат на производство строительных работ в Российской Федерации по фактической себестоимости; в процентах к итогу

	На 01.01. 2013	На 01.01. 2014	На 01.01. 2015	На 01.01. 2016	На 01.01. 2017	На 01.01. 2018	На 01.01. 2019
Все затраты	100	100	100	100	100	100	100
в том числе по элементам:							
материальные затраты	55.2	56.1	58.3	57.8	56.2	57.8	57.4
затраты на оплату труда	18.8	18.9	20.0	19.4	18.1	19.2	19.4
страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, единый социальный налог до 2010 г.	4.8	4.8	5.2	5.2	4.7	5.0	5.0
амортизация основных средств	23.8	2.8	3.1	3.1	2.8	2.8	2.7
прочие затраты	18.4	17.4	13.4	14.5	18.2	15.2	15.5

Источник – Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gks.ru/> – (дата обращения: 12.07.2020)

Значительный удельный вес в структуре затрат занимают затраты на оплату труда. По данным Росстата, наибольшее количество организаций, осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность в области строительства, являются субъектами малого бизнеса (таблица 3.4).

По нашему мнению, это связано, в первую очередь, с привлечением нелегальной рабочей силы, нарушением Трудового кодекса Российской Федерации – привлечением рабочей силы без официального оформления в организации, во вторую очередь – привлечением субподрядных организаций. При проведении процедур контроля расчетов с бюджетом необходимо анализировать счет 20 «Основное производство», счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Кроме того, необходимо анализировать отражение

начисления и выплаты заработной платы, своевременности уплаты страховых взносов и налога на доходы физических лиц.

Таблица 3.4 – Распределение действующих строительных организаций в Российской Федерации по численности работников и формам собственности на 1 января 2019 года

	Число строительных организаций – всего	в том числе:		
		организации, не относящиеся к субъектам малого бизнеса	средние предприятия	субъекты малого предпринимательства
Всего	278059,0	18334,0	1682,0	259725,0
в том числе по формам собственности:				
государственная	592,0	592,0	3,0	-
муниципальная	395,0	395,0	1,0	-
частная	275742,0	16017,0	1630,0	259775,0
смешанная российская	251,0	251,0	11,0	-
прочие	1079,0	1079,0	37,0	-
	В процентах к итогу			
Всего	100,0	100,0	100,0	100,0
в том числе по формам собственности:				
государственная	0,2	3,2	0,2	-
муниципальная	0,1	2,2	0,1	-
частная	99,2	87,4	96,9	100,0
смешанная российская	0,1	1,4	0,7	-
прочие	0,4	5,9	2,2	-

Источник – Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.gks.ru/> — (дата обращения: 12.07.2020)

При контроле расчетов с бюджетом строительных организаций особому вниманию подлежит изучение заключенных договоров подряда.

Строительство относится к производству с длительным технологическим

циклом, вследствие чего, при исчислении налога на прибыль необходимо понимать характер выполняемых работ, сроки начала работ и окончания работ.

В соответствии со ст. 316 НК РФ, «по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогового учета» [5].

Все первичные учетные документы необходимо утвердить и (или) разработать организацией самостоятельно для отражения фактов осуществления финансово-хозяйственной деятельности. Данные учетные документы должны отражать следующие сведения:

- наименование первичного документа;
- номер и дату документа;
- наименование хозяйствующего субъекта, составившего документ;
- содержание хозяйственной операции;
- единицу измерения;
- фамилию, имя, отчество, должность ответственного лица, его подпись.

Кроме того, особое внимание должно быть уделено возложению обязанностей на должностных лиц, структурное подразделение (возможно, службу безопасности) по проверке контрагентов (субподрядчиков) на предмет добросовестности, так сказать, «проявить должную осмотрительность».

В настоящее время проявление должной осмотрительности является наиболее существенным аспектом контроля расчетов с бюджетом в организациях строительного комплекса.

Понятно, что контроль расчетов с бюджетом в строительных организациях различается в зависимости от специализации хозяйствующего субъекта,

особенностей ведения бухгалтерского учета, применяемого режима налогообложения.

Таким образом, успешное ведение финансово-хозяйственной деятельности организаций строительного комплекса во многом зависит от системы проверки и контроля расчетов с бюджетом, в том числе аудита с учетом отраслевых особенностей деятельности и достоверной оперативной информации о порядке формирования доходов и расходов организации и определении финансовых результатов.

3.2 Разработка методических рекомендаций по совершенствованию аналитических процедур оценки налоговых рисков в строительных организациях

Полнота и своевременность контроля расчетов с бюджетом в первую очередь зависит от качества и эффективности используемых аналитических процедур для оценки налоговых рисков, что позволяет измерить будущие экономические последствия.

Для налоговых органов – это результативность проведенных выездных и (или) камеральных налоговых проверок, полнота поступлений сумм доначисленных платежей по результатам проверок в бюджеты разных уровней.

Для хозяйствующих субъектов – это отсутствие выездных налоговых проверок организации, отсутствие ошибок по результатам камеральных налоговых проверок и комиссий с участием должностных лиц контролирующих органов и хозяйствующих субъектов, эффективный внутренний контроль собственниками за деятельностью организации.

Нами проведен анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, в отношении которых проводились выездные налоговые проверки и решения по их результатам обжаловались в судах (Приложение Ч), посредством собственно-случайной выборки, отбор 21

Постановления суда по вышеуказанным делам, из них 11 строительных организаций.

При анализе судебно-арбитражной практики нами определено, что первостепенным основанием доначислений налоговых обязательств хозяйствующим субъектам по результатам налоговых проверок является «получение налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды» [22].

Кроме того, из проведенного нами анализа установлено, что судебно-арбитражная практика в большинстве случаев (в 20 из 21 случаев) свидетельствует о законности и обоснованности принятых решений налоговыми органами.

В приложение III представлен анализ значений выручки от продажи товаров (работ, услуг) за период проведения проверки и результаты рассмотрения судебных споров.

Проведенное исследование доказало, что назначение выездной налоговой проверки зависит от величины значения выручки от продажи товаров (работ, услуг).

Так, из 21 хозяйствующего субъекта, представленного в приложение III:

- 7 хозяйствующих субъекта – в периодах более двух лет имели значение выручки от продажи товаров (работ, услуг) менее 120 млн р. и относились к категории «микропредприятия», из них – 4 организации строительного комплекса;
- 9 хозяйствующих субъектов - в периодах более двух лет имели значение выручки от продажи товаров (работ, услуг) не превышающее 800 млн р. и относились к категории «малые предприятия», из них – 6 организаций строительного комплекса;
- 3 хозяйствующих субъекта – в периодах более двух лет имели значение выручки от продажи товаров (работ, услуг) не превышающее 2000 млн р. и относились, в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 04.04.2016 № 265 «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства», к категории «средние предприятия», организации строительного комплекса отсутствуют;

- 2 хозяйствующих субъекта - в одном периоде имели значение выручки от продажи товаров (работ, услуг) превышающее 2000 млн р., из них – 1 организация строительного комплекса.

На основании вышеизложенного можно предположить, что минимальную вероятность назначения выездных налоговых проверок имеют хозяйствующие субъекты, относящиеся к категории «микропредприятия». Однако абсолютно исключить данные организации из вероятности проведения в отношении них выездных налоговых проверок не представляется возможным, что подтверждается сведениями, содержащимися в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Значение коэффициента рентабельности доходов исследуемых организаций за три (два) налоговых периода, охваченных проверкой и постпроверочный период

Значение коэффициента рентабельности доходов	Налоговый период, охваченный проверкой			Пост-проверочный период	Зона налогового риска
	первый	второй	третий		
Меньше или равно 0	4	3	2	7	Очень высокая
От 0,001 до 0,010	7	11	7	6	Высокая
От 0,011 до 0,1	8	5	6	7	Повышенная
От 0,101 до 0,2	0	1	0	1	Средняя
Свыше 0,201	1	0	0	0	Низкая

Источник – составлено автором по результатам исследования

В тоже время, нельзя утверждать, что при значении у хозяйствующего субъекта выручки от продажи товаров (работ, услуг) свыше 60 млн р. в отношении него будет обязательно назначена выездная налоговая проверка.

Следовательно, существуют и иные факторы, влияющие на решение контролирующих органов о проведении выездной налоговой проверки, что необходимо учитывать, как лицам, проводящим контроль, так и собственникам хозяйствующих субъектов.

Прежде всего, по нашему мнению, одними из таких факторов является значение коэффициента рентабельности доходов, рассчитанного как отношение

налоговой базы для исчисления налога на прибыль к общей сумме доходов, и коэффициента соотношения суммарного объема полученных расходов к суммарному объему полученных доходов ($K_{Р/Д}$), рассчитанного как отношение общей суммы расходов к общей сумме доходов (методика расчета показателя описана в главе 2.2 настоящего исследования).

В таблицах 3.5 и 3.6 нами проведен анализ значений вышеуказанных показателей финансово-хозяйственной деятельности 21 отобранной организации за три (два) налоговых периода охваченных проверкой и постпроверочный период, равный одному году (из отобранных 11 организаций строительного комплекса 11 решений налоговых органов признаны судами законными и обоснованными).

Таблица 3.6 - Значение коэффициента соотношения суммарного объема расходов к суммарному объему полученного дохода исследуемых организаций за три (два) налоговых периода охваченных проверкой и постпроверочный период

Значение коэффициента $K_{Р/Д}$	Налоговый период, охваченный проверкой			Пост- проверочный период	Зона налогового риска
	первый	второй	третий		
меньше (равно) 0,9	1	3	0	1	Низкая
от 0,901 до 0,95	3	2	4	0	Средняя
от 0,951 до 0,98	4	3	4	4	Повышенная
от 0,981 до 0,999	7	11	6	8	Высокая
Свыше 1	5	1	1	8	Очень высокая

Источник – составлено автором по результатам исследования

При этом при проведении анализа за первый налоговый период, охваченный проверкой, одна организация не осуществляла финансово-хозяйственную деятельность; за второй налоговой период, охваченной проверкой в отношении одного хозяйствующего субъекта отсутствовали данные; выездная налоговая проверка шести организаций не охватывала третий налоговой период.

В целях оценки значений коэффициентов рентабельности доходов и $K_{Р/Д}$ исследуемых хозяйствующих субъектов, нами, классифицированы данные коэффициенты по зонам налоговых рисков:

- очень высокая - организация убыточна, расходы превышают доходы, налог на прибыль не уплачивается, при проведении дальнейшего анализа необходимо обратить внимание на структуру доходов и расходов, а также на налоговую базу и налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, внутренний контроль отсутствует, целесообразно проведение выездной налоговой проверки;

- высокая – организация уплачивает налог на прибыль в символических размерах, чтобы не показывать убыток от осуществления деятельности, расходы практически приравнены к доходам, при проведении дальнейшего анализа необходимо обратить внимание на структуру доходов и расходов, а также на налоговую базу и налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, внутренний контроль отсутствует, целесообразно проведение выездной налоговой проверки;

- повышенная – организация уплачивает налог на прибыль в минимальных размерах, доля расходов в доходах очень высокая, при проведении дальнейшего анализа необходимо обратить внимание на структуру доходов и расходов, а также на налоговую базу и налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, внутренний контроль отсутствует, целесообразно проведение выездной налоговой проверки;

- средняя – надлежит проведение углубленного анализа;

- низкая – организацией уплачиваются значительные налоговые платежи, высокий уровень внутреннего контроля, проведение выездной налоговой проверки нецелесообразно.

По результатам проведенного нами исследования установлено, что 19 хозяйствующих субъектов, в отношении которых назначены выездные налоговые проверки, имели значения коэффициента рентабельности доходов в зоне налогового риска «очень высокая» (рентабельность доходов ≤ 0), «высокая» ($0,001 \leq$ рентабельность доходов $\leq 0,01$), «повышенная» ($0,011 \leq$ рентабельность доходов $\leq 0,1$) и только у одной организации данный показатель находился в зонах налогового риска «средняя» ($0,101 \leq$ рентабельность доходов $\leq 0,2$), «низкая» (рентабельность доходов

$\geq 0,201$).

Следует отметить, что у большинства исследуемых хозяйствующих субъектов, относящихся к организациям строительного комплекса, значение коэффициента рентабельность доходов находится в зоне налогового риска «высокая» (7 из 11 организаций). Проведя анализ коэффициента рентабельности доходов в постпроверочном периоде, выявлен значительный рост хозяйствующих субъектов со значением рентабельность доходов ≤ 0 («очень высокая» зона налогового риска). Наблюдаются незначительные изменения количества хозяйствующих субъектов, значений коэффициентов рентабельность доходов, находящихся в диапазонах от 0,001 до 0,01 («высокая» зона налоговых рисков) и от 0,011 до 0,1 («повышенная» зона налоговых рисков). При этом у организаций строительного комплекса наблюдается в основном отрицательная динамика (у 8 организаций из 11).

По результатам проведенного нами исследования установлено, что 16 хозяйствующих субъектов, в отношении которых назначены выездные налоговые проверки, имели значения коэффициента $K_{Р/Д}$ в зоне налогового риска «очень высокая» ($K_{Р/Д} \geq 1$), «высокая» ($0,981 \leq K_{Р/Д} \leq 0,999$), «повышенная» ($0,951 \leq K_{Р/Д} \leq 0,98$), у 4 организаций данный показатель находился в зонах налогового риска «средняя» ($0,901 \leq K_{Р/Д} \leq 0,95$), «низкая» ($K_{Р/Д} \leq 0,9$).

Следует отметить, что у основной доли исследуемых хозяйствующих субъектов, относящихся к организациям строительного комплекса, значение коэффициента $K_{Р/Д}$ находится в зоне налогового риска «высокая» (6 из 11 организаций).

Проведя анализ коэффициента $K_{Р/Д}$ в постпроверочном периоде, выявлен значительный рост хозяйствующих субъектов со значением $K_{Р/Д} \geq 1$ («очень высокая» зона налогового риска). Наблюдаются незначительные изменения количества хозяйствующих субъектов, значений коэффициентов $K_{Р/Д}$, находящихся в диапазонах от 0,981 до 0,999 («высокая» зона налоговых рисков) и от 0,951 до 0,98 («повышенная» зона налоговых рисков). При этом у организаций строительного комплекса наблюдается в основном отрицательная динамика

(у 7 организаций из 11).

На основании вышеизложенного, нами сделан вывод, что при планировании выездных налоговых проверок, при осуществлении независимого аудита, а также внутреннего контроля целесообразно проводить анализ значений коэффициентов рентабельность доходов и $K_{Р/Д}$ в целях выявления налоговых рисков и осуществления единообразного подхода к контролю расчетов с бюджетом.

В целях определения перспектив развития организации и способности погасить дополнительные налоговые обязательства, возникнувшие после проведения выездной налоговой проверки, одновременно с анализом значений коэффициентов рентабельность доходов и $K_{Р/Д}$ необходимо, по нашему мнению, исследовать значения коэффициента КО, рассчитанного как отношение суммы краткосрочных обязательств (за минусом доходов будущих периодов) к сумме активов хозяйствующего субъекта, а именно: основных средств, нематериальных активов, долгосрочных финансовых вложений и значение коэффициента соотношения долга ($K_{С.Д.}$) (методика расчета отражена в главе 2.2 настоящего исследования). В таблицах 3.7 и 3.8 нами проведен анализ значений коэффициента КО и коэффициента соотношения долга 21 отобранной организации за три (два) налоговых периода охваченных проверкой и постпроверочный период, равный одному году (использованы аналогичные организации как при оценке коэффициентов рентабельность доходов и $K_{Р/Д}$).

При сопоставлении нами величины кредиторской задолженности в постпроверочном периоде и суммы доначисленных налоговых обязательств по результатам проведения выездных налоговых проверок выявлено, что в 8 случаях из 21 хозяйствующими субъектами суммы дополнительных доначислений не включены в состав кредиторской задолженности (величина кредиторской задолженности ниже суммы доначисленных налоговых обязательств), то есть организацией представлена искаженная и недостоверная финансовая отчетность.

Таблица 3.7 Значения коэффициента обеспеченности краткосрочных обязательств исследуемых организаций за три (два) налоговых периода охваченных проверкой и постпроверочный период

Значение коэффициента КО	Налоговый период, охваченный проверкой			Пост-проверочный период*
	первый	второй	третий	
Меньше или равно 0,3	13	13	8	12
От 0,301 до 0,6	4	4	2	4
От 0,601 до 1	1	0	0	1
Свыше 1	2	3	5	4

Источник – составлено автором по результатам исследования

По результатам проведенного нами исследования установлено, что у большинства хозяйствующих субъектов до вынесения решения о назначении выездной налоговой проверки показатель коэффициента КО ниже значения 0,3, либо находится в диапазоне от 0,301 до 0,6. Низкое значение коэффициента КО свидетельствует о неплатежеспособности организаций в долгосрочной перспективе и о невозможности взыскания доначисленных налоговых обязательств по результатам проверки. В тоже время низкое значение коэффициента КО свидетельствует об элиминировании (выводе) прибыли и нежелании обеспечивать дальнейшее развитие организации. Сформулированные по результатам исследования выводы показывают, тот факт, что из 21 хозяйствующего субъекта в отношении 7 организаций вынесено определение о введении процедуры наблюдения или решение о признании должника банкротом и открытии конкурсного производства. При этом из 7 хозяйствующих субъектов, 5 – организации строительного комплекса.

По результатам проведенного нами исследования установлено, что в большинстве случаях коэффициент соотношения долга находится в диапазоне меньше или равно 0,9. Данный факт свидетельствует о выводе средств из хозяйственного оборота, что в будущем приведет к необходимости привлечения займов и кредитов, как для обеспечения деятельности хозяйствующего субъекта, так и для погашения сумм доначисленных налоговых обязательств по результатам

выездной налоговой проверки.

Таблица 3.8 – Значение коэффициента соотношения долга исследуемых организаций за три (два) налоговых периода охваченных проверкой и постпроверочный период

Значение коэффициента сопоставимости дебиторской и кредиторской задолженностей	Налоговый период, охваченный проверкой			Пост-проверочный период*
	первый	второй	третий	
Меньше (равно) 0,900	14	14	8	12
От 0,901 до 1,100	2	1	1	1
Свыше 1,101	4	5	6	8

Источник – составлено автором по результатам исследования

Оптимальное значение данного показателя находится в диапазоне от 0,901 до 1,1. Превышение кредиторской задолженности над дебиторской задолженностью свидетельствует о финансовой неустойчивости хозяйствующего субъекта.

Нами установлено, что из семи анализируемых организаций, в отношении которых вынесено определение о введении процедуры наблюдения или решение о признании должника банкротом и открытии конкурсного производства, в пяти случаях коэффициент соотношения долга находится в диапазоне до 0,9, что подтверждает вышеизложенное и свидетельствует о целесообразности использования данных коэффициентов как при планировании проверок контролирующими органами, так и при проведении аудита и внутреннего контроля, при оценке платежеспособности контрагентов.

Однако, по нашему мнению, необходимо провести дополнительный анализ платежеспособности хозяйствующих субъектов в долгосрочной перспективе, используя такие показатели, как величина чистых денежных потоков (ЧДП), поступление денежных средств от продажи продукции, товаров, работ и услуг, коэффициент достаточности денежных средств, рассчитанный как отношение сумм доначисленных платежей по результатам проверки (предполагаемых доначислений) к денежным потокам от текущих операций последнего отчетного

периода на момент окончания проверки (планирования проверки).

Нами исследованы значения показателей отчета о движении денежных средств в отношении девяти хозяйствующих субъектов (показатели двенадцати организаций оценить не представляется возможным в связи с отсутствием данных)

В результате установлено, что у одной организации величина чистых денежных потоков на протяжении всего анализируемого периода имела отрицательное значение. В отношении данного хозяйствующего субъекта вынесено определение о принятии заявления о признании должника банкротом.

Организации, у которых величина чистых денежных потоков на протяжении всего анализируемого периода имела положительное значение, отсутствуют.

По нашему мнению, необходимо оценивать величину чистых денежных потоков не только в разрезе ее отрицательных и положительных значений, а также сопоставлять ее размер с суммой доначисленных налоговых обязательств по результатам проверки (предполагаемых сумм доначислений – на этапе планирования проверки).

Так, в пяти случаях из девяти установлено, что на протяжении всего анализируемого периода суммы доначисленных налоговых обязательств по результатам проверки значительно превышали размер величины чистых денежных потоков.

Кроме того, в отношении данных пяти хозяйствующих субъектов, вынесены определения о введении процедуры наблюдения или решения о признании должника банкротом и открытии конкурсного производства.

В случаях, когда хотя бы в одном из анализируемых периодов размер величины чистых денежных потоков превышал сумму доначисленных налоговых обязательств по результатам проверки, определения о введении процедуры наблюдения или решения о признании должника банкротом и открытии конкурсного производства не выносились.

В таблице 3.9 нами проведен анализ динамики поступления денежных средств от продажи продукции, товаров, работ и услуг в постпроверочном периоде и значений коэффициента достаточности денежных средств, рассчитанного как

отношение сумм доначисленных платежей по результатам проверки (предполагаемых доначислений) к денежным потокам от текущих операций последнего отчетного периода на момент окончания проверки (планирования проверки). По результатам оценки показателей, нами установлено, что в пяти случаях из девяти динамика поступления денежных средств от продажи продукции, товаров, работ и услуг имеет отрицательное значение. В отношении четырех из пяти данных организаций вынесено определение о введении процедуры наблюдения или решение о признании должника банкротом и открытии конкурсного производства. У одной организации наблюдается резкое снижение денежных потоков от текущих операций и выручки в следующих периодах, что также свидетельствует о ее неплатежеспособности.

Из пяти хозяйствующих субъектов, в отношении которых вынесено определение о введении процедуры наблюдения или решение о признании должника банкротом и открытии конкурсного производства, у четырех организаций данный коэффициент превышает значение 0,07. Наличие значения коэффициента, превышающего 0,07, свидетельствует о неспособности хозяйствующего субъекта отвечать по своим обязательствам. Равно как и отрицательная динамика поступления денежных средств от продажи продукции, товаров, работ и услуг в постпроверочном периоде.

При оценке платежеспособности хозяйствующего субъекта в долгосрочной перспективе анализ данных показателей, по нашему мнению, необходимо и целесообразно проводить как на стадии планирования проверки, проведении и на завершающем этапе в целях возможности взыскания сумм доначисленных налоговых обязательств. Лица, проводящие проверку и внутренний контроль, должны установить причины оттока денежных средств из организации в целях недопущения ее дальнейшего банкротства.

Таблица 3.9 – Динамики поступления денежных средств от продажи продукции, товаров, работ и услуг в постпроверочном периоде и значений коэффициента достаточности денежных средств

Пункт	Динамика (прирост/снижение) поступления денежных средств от продажи продукции, товаров, работ и услуг в постпроверочном периоде	Коэффициент достаточности денежных средств	Определение о введении процедуры наблюдения или решение о признании должника банкротом и открытии конкурсного производства
1.	-1,000	3,369	+
2.	-0,708	0,418	+
3.	-0,416	0,142	+
4.	-0,143	0,074	+
5.	0,012	0,056	+
6.	0,059	0,063	-
7.	0,114	0,025	-
8.	-0,466	0,019	-
9.	0,256	0,005	-

Источник – составлено автором по результатам исследования

Нами проведен контроль расчетов с бюджетом на стадии проведения проверки строительной организации ООО «Альфа» за период с 2018 по 2019.

Установлено, что у хозяйствующего субъекта ООО «Альфа» данные налогового учета совпадают с данными бухгалтерского учета, счета 09 «Отложенные налоговые активы», 77 «Отложенные налоговые обязательства», 99ПНО, 99ПНА, не ведутся, временные разницы отсутствуют.

В Приложениях Щ и Э отражены показатели и результаты аналитических процедур счетов синтетического и аналитического учета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и показатели деклараций по налогу на прибыль и отчетов о финансовых результатах ООО «Альфа» за период 2018 года и 2019 года.

При проведении аналитических процедур ООО «Альфа» за 2018 г. и 2019 г. счетов синтетического и аналитического учета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и показателей деклараций по налогу на прибыль и отчетов о финансовых результатах расхождений не установлено.

Однако при проведении проверки рассчитан показатель суммы принятых расходов (ПРР), который является долей принятых расходов в общей сумме доходов (методика расчета описана в главе 2.3)

Так, значение данного показателя за 2018 год составил 98,36 %, за 2019 год – 98,3 %, что свидетельствует о высокой доле расходов хозяйствующего субъекта, минимизации налоговой базы, уклонении от налогообложения.

При анализе структуры счетов 10 «Материалы» и 20 «Основное производство» у хозяйствующего субъекта ООО «Альфа» установлено, что сальдо на конец 2018 г. по дебету счета 10 «Материалы» составил 18 903 тыс. р., на конец 2019 г. – 49 897 тыс. р., при этом сальдо 20 счета «Основное производство» на начало и конец периодов отсутствует, то есть стоимость незавершенного производства равна нулю.

Кроме того, установлено, что для выполнения практически всех работ ООО «Альфа» привлекало субподрядные организации. При оценке финансово-хозяйственной деятельности данных субподрядных организаций (при ознакомлении с первичными документами) установлено, что некоторые из них не могли самостоятельно осуществлять заявленные работы по следующим основаниям: незначительная численность, отсутствие основных средств, отсутствие квалифицированного персонала, материально-технической базы.

Обозначено направление проверки: сбор доказательственной базы в части установления нарушения, выраженного в получении хозяйствующим субъектом необоснованной налоговой выгоды. (нарушение ст. 252, 169, 171, 172 НК РФ).

При проведении аналитических процедур ООО «Альфа» счетов синтетического и аналитического учета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и показателей деклараций по налогу на добавленную стоимость установлено следующее.

Показатель по данным анализа счета 68НДС за 2018 г. в корреспонденции с кредитовым оборотом счета 90НДС соответствует сумме исчисленного налога на добавленную стоимость, отраженного в декларациях по НДС за 1-4 кварталы

2018 г. и равен 40 858 тыс. р., в 2019 г. - 121 350 тыс. р. Отклонений не установлено.

Показатель по данным анализа счета 68НДС за 2018 г. в корреспонденции с дебетовым оборотом счета 76 АВ соответствует сумме налоговых вычетов, исчисленной с оплаты, подлежащей вычету с даты отгрузки, отраженных в декларациях по НДС за 1-4 кварталы 2018 г. и равен 10 466 тыс. р., в 2019 г. – 27 003 тыс. р. Отклонений не установлено.

Показатель по данным анализа счета 68НДС за 2018 г. в корреспонденции с кредитовым оборотом счета 76 АВ соответствует сумме налога, исчисленного с суммы частичной оплаты, в счет предстоящих поставок, отраженного в декларациях по НДС за 1-4 кварталы 2018 г. и равен 14 888 тыс. р., в 2019 г. – 34 835 тыс. р. Отклонений не установлено.

Показатель по данным анализа счета 68НДС за 2019 г. в корреспонденции с кредитовым оборотом счета 76 ВА соответствует сумме налога, подлежащего восстановлению, отраженного в декларациях по НДС за 1-4 кварталы 2019 г. и равен 2 381 тыс. р., в 2018 г. данный показатель отсутствует. Отклонений не установлено.

Показатель по данным анализа счета 68НДС за 2018 г. в корреспонденции с дебетовым оборотом счета 76 ВА соответствует сумме налогового вычета, предъявленного при перечислении в счет предстоящих поставок, отраженного в декларациях по НДС за 1-4 кварталы 2018 г. и равен 392 тыс. р., в 2019 г. – 1 989 тыс. р. Отклонений не установлено.

Показатель по данным анализа счета 68НДС за 2018 г. в корреспонденции с дебетовым оборотом счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» соответствует сумме налоговых вычетов по приобретенным ценностям, отраженных в декларациях по НДС за 1-4 кварталы 2018 г. и равен 42 080 тыс. р. Отклонений не установлено.

Показатель по данным анализа счета 68НДС за 2019 г. в корреспонденции с дебетовым оборотом счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» равен 121 338 тыс. р., сумма налоговых вычетов по приобретенным ценностям, отраженных в декларациях по НДС за 1-4 кварталы

2019 г., равна 121 344 тыс. р. Расхождение составило 6 тыс. р. (121 344–121 338). Установлено завышение налоговых вычетов в размере 6 тыс. р. (нарушены ст. 171, 172 НК РФ).

Кроме того, при проведении проверки рассчитан показатель суммы принятых вычетов (ПРВ), который является долей принятых вычетов от суммы начисленного налога (методика расчета описана в главе 2.3).

Так, значение данного показателя за 2018 год составил 99,995 %, за 2019 год – 96,768 %, что свидетельствует о высокой доле вычетов хозяйствующего субъекта, минимизации налоговой базы, уклонении от налогообложения, что подтверждает верность выбранного ранее направления проверки.

Значение показателя ПРВ, как и показателя ППР, показывает, что хозяйствующий субъект уклоняется от налогообложения, и предлагается провести анализ контрагентов хозяйствующего субъекта, счетов 10 «Материалы», 20 «Основное производство», составить товарный баланс материалов.

При проведении проверки составлен товарный баланс по статье «Материалы», «Товары». Для чего был рассчитан объем приобретенных материалов (товаров) исходя из данных, отраженных в товарных накладных (ТОРГ-12) и актах выполненных работ (КС-2) (субподрядные работы), стоимость которых формировалась с учетом стоимости материалов (товаров). Учитывались также остатки на начало и конец проверяемого периода по счетам 41 «Товары», 10 «Материалы» (сальдо 20 счета «Основное производство» на начало и конец периода отсутствовало). Данные сравнивались с объемом материалов (товаров), отраженных в актах выполненных работ (КС-2), подписанных Заказчиками, и товарных накладных (ТОРГ-12) (объем реализованного товара).

По результатам установлено, что объем приобретенного материала (товара) в производстве превышает объем использованного и реализованного хозяйствующим субъектом материала (товара).

Таким образом, установлено отсутствие реальных сделок между ООО «Альфа» и контрагентами, поставляющими материал, так как в

представленных первичных документах и налоговых регистрах отсутствуют сведения, подтверждающие последующую реализацию материала в заявленных объемах.

По результатам проверки ООО «Альфа» выявлены нарушения ст. 252, 169, 171, 172 НК РФ, в виде завышения затрат при расчете налога на прибыль и налоговых вычетов по НДС, выраженных в необоснованном получении налоговой выгоды. Доначисления составили 94 500 тыс. р.

На третьем этапе контроля расчетов с бюджетом определяется коэффициент соотношения долга с учетом полученных результатов проверки (методика расчета описана в главе 2.3)

$$\text{КСДКЗП ООО «Альфа»} = 65\,966 / (135\,592 + 94\,500) = 0.29$$

Кредиторская задолженность превышает дебиторскую задолженность, что свидетельствует о неплатежеспособности хозяйствующего субъекта ООО «Альфа».

Таким образом, сформирован и обоснован состав аналитических процедур для оценки налоговых рисков, который позволяет снизить трудозатраты при проведении проверки, концентрируя проверяющего на мероприятиях, выявляющих нарушения расчетов с бюджетом, повышает эффективность и качество проверки.

3.3 Разработка внутрифирменного стандарта контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях

В целях обеспечения повышения качества анализа и снижения налоговых рисков, эффективности контроля подразделений и сотрудников, ответственных за управление рисками хозяйствующего субъекта возникает необходимость в стандартизации контроля расчетов с бюджетом.

Разработанный автором внутрифирменный стандарт устанавливает порядок работы подразделений и сотрудников, ответственных за управление рисками

хозяйствующего субъекта, и обеспечивает эффективное и качественное проведение внутренней проверки полноты и своевременности расчетов с бюджетом.

Подразделениям и сотрудникам, ответственным за управление налоговыми рисками хозяйствующего субъекта, необходимо осуществлять свою деятельность посредством анализа полученной финансовой и нефинансовой информации, показателей налоговой и бухгалтерской отчетности, налоговых регистров, используя аналитические процедуры оценки налоговых рисков.

Квалификационные требования, предъявляемые к сотрудникам, ответственным за управление налоговыми рисками хозяйствующего субъекта, следующие:

- a) понимание целей, задач и принципов управления налоговыми рисками;
- b) понимание целей, задач и принципов проведения внутреннего контроля расчетов с бюджетом с учетом отраслевых особенностей хозяйствующего субъекта (риски, существующие в определенных отраслях, могут повлиять на оценку налоговых рисков хозяйствующего субъекта);
- c) наличие высшего профессионального образования;
- d) стаж работы в контролирующих или финансовых структурных подразделениях;
- e) соблюдение интересов хозяйствующего субъекта, в пределах своей компетенции;
- f) компетентность;
- g) умение провести все аналитические процедуры;
- h) способность получить необходимую информацию по объекту анализа (внешнюю, внутреннюю, финансовую и нефинансовую);
- i) умение определить принципы взаимодействия структурных подразделений;
- j) соблюдение конфиденциальности располагаемой информации;
- k) независимость при формировании мнения;
- l) оперативность и своевременность предоставления сведений о достоверности, полноте и правильности расчетов с бюджетом;

м) знание законодательно-нормативных актов, положений, инструкций, применяемых при финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;

п) способность совершенствоваться, постоянно повышать свой профессиональный уровень;

о) обеспечение положительных результатов контроля расчетов с бюджетом.

Организация внутреннего контроля расчетов с бюджетом может быть оценена по разработанной персональной методике хозяйствующего субъекта, утвержденной соответствующим регламентом.

Внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом, по нашему мнению, является регламентирующим документом, который систематизирует и регулирует общие требования, необходимые для управления налоговыми рисками.

При разработке внутрифирменного стандарта контроля расчетов с бюджетом необходимо следовать требованиям основных нормативных документов, применяемых при проведении выездных и камеральных проверок.

Нами разработан и определен порядок контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях. Данный стандарт представлен нами в Приложении Ю внутрифирменный стандарт «Контроль расчетов с бюджетом в строительных организациях», и включает разделы, отраженные на рисунке 3.1.

Рассмотрим более подробно каждый раздел внутрифирменного стандарта.

В первом разделе «Общие положения» раскрывается структура стандарта, его цель.

Этапы контроля расчетов с бюджетом отражены **во втором разделе** и включают в себя:

а) Планирование проверки:

1) сбор информации (финансовой и нефинансовой);

2) анализ полученной информации, в том числе с использованием аналитических процедур;

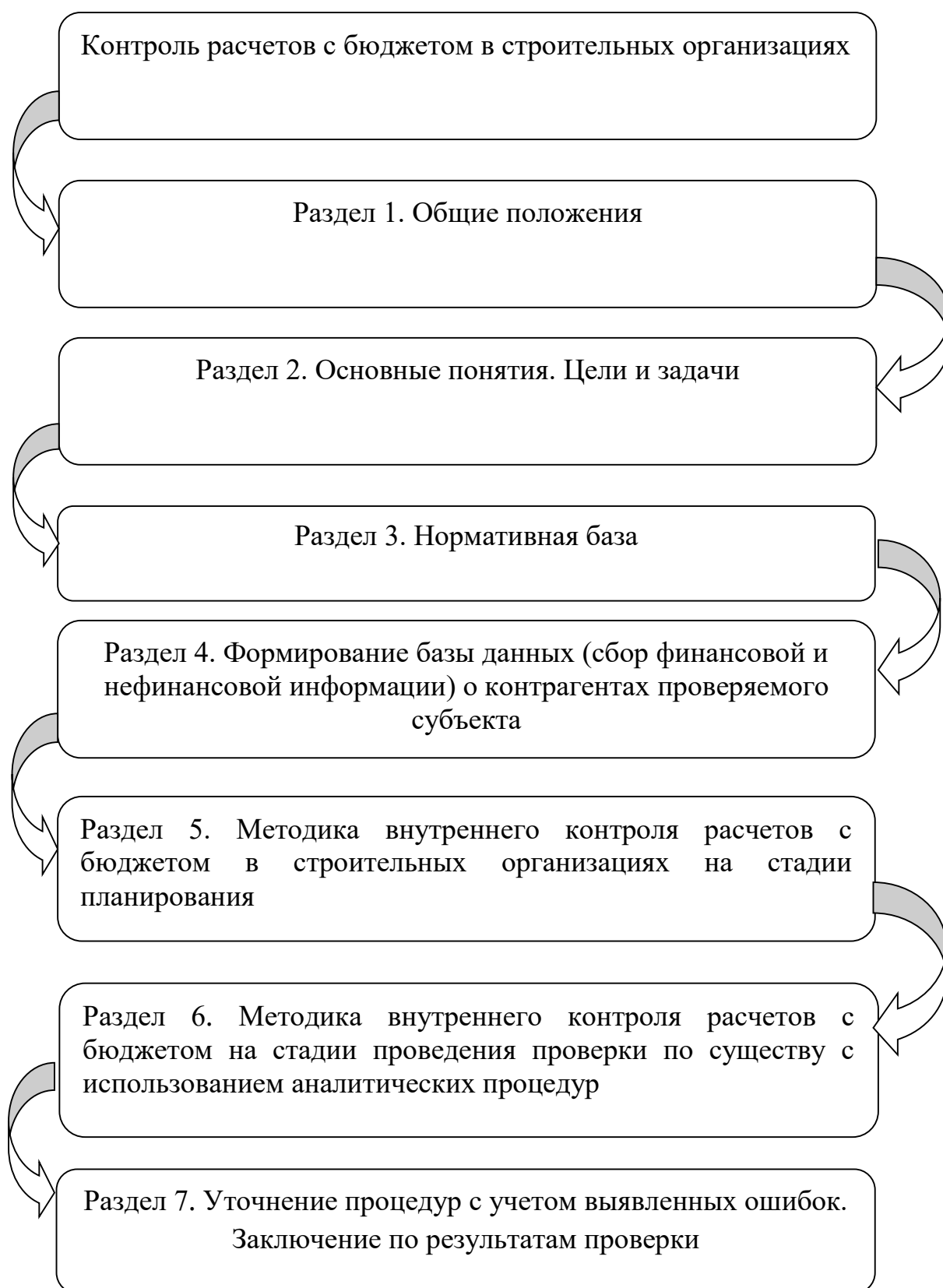


Рис. 3.1 – Структура внутрифирменного стандарта
«Контроль расчетов с бюджетом в строительных организациях»

Источник – составлено автором по результатам исследования

3) утверждение программы проверки.

б) Проведение проверки:

- 1) сбор информации, которая не была или не могла быть получена на этапе планирования;
- 2) анализ полученной информации, в том числе с использованием аналитических процедур;
- 3) тестирование, проведение аналитических процедур;
- 4) выявление возможных согласованных действий должностных лиц хозяйствующего субъекта, способных повлиять на расчеты с бюджетом;
- 5) проведение контрольных мероприятий (аналитических процедур), сбор доказательств.

в) Завершение проверки:

- 1) уточнение процедур с учетом выявленных ошибок
- 2) синтезирование и оценка результатов проверки;
- 3) оформление результатов проверки.

Четкий алгоритм действий поможет сотрудникам, ответственным за управление рисками хозяйствующего субъекта, а также лицам, осуществляющим проверку, организовать ее эффективное и качественное проведение.

Первостепенным при планировании проведения проверки является сбор и анализ финансовой и нефинансовой информации, полученной как из внутренних, так и внешних источников.

По нашему мнению, целью контроля расчетов с бюджетом является оптимизация взаимодействия хозяйствующего субъекта и налоговых органов в системе налогового администрирования, обеспечение единообразного подхода контроля расчетов с бюджетом, снижение налоговых рисков.

Вследствие чего, основными задачами контроля расчетов с бюджетом являются:

- а) обеспечение эффективности управления налоговыми рисками;

- б) оценка целесообразности и эффективности формирования доходов и расходов;
- в) проверка полноты и своевременности расчетов с бюджетом, соблюдения действующего законодательства;
- г) устранение и предупреждение нарушений ведения финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов.

Во втором разделе рассмотрены такие понятия как контроль расчетов с бюджетом, аналитические процедуры, налоговые риски, контрольные мероприятия, программа проверки, заключение по результатам проверки.

Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях разработана на основе следующих нормативных актов, указанных **в третьем разделе:**

- законодательных актов: Налогового кодекса, Гражданского кодекса, 06.12.2011 № 402-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу с 26.07.2019), Федерального закона Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 26.11.2019, с изм. от 01.04.2020);

- нормативных актов: Приказ Минфина России от 09.01.2019 N 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.01.2019 N 53639);

- методических рекомендаций: письма от 16 июля 2013 г. НАС-4-2/12705 «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок» (ред. 13.02.2020); методики аудита «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобренной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации от 11.07.2000 (протокол №1); методических рекомендаций по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг, принятые Советом по аудиторской деятельности при Минфине России от 23.04.2004 (протокол № 25); письма Минстроя от 30 октября

1992 г. N БФ-907/12 (в ред. письма Минстроя Российской Федерации от 13.11.1996 N ВБ-26/12-368) Министерства архитектуры, строительства и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации «Методические рекомендации по расчету величины накладных расходов при определении стоимости строительной продукции»; Постановления от 28 февраля 2001 г. N 15 Государственного комитета Российской Федерации по строительству и жилищно-коммунальному комплексу «Методические указания по определению величины сметной прибыли в строительстве».

Четвертый раздел предполагает контроль формирования базы данных (сбор финансовой и нефинансовой информации) о контрагентах хозяйствующего субъекта.

Необходимо отметить, что сбор и анализ информации, а также сбор информации о контрагентах на основе полученной информации в целях анализа его платежеспособности в долгосрочной перспективе, а также в целях снижения налоговых рисков проводить на стадии оценки целесообразности заключения договора.

Осуществлять сбор информации о контрагентах должны сотрудники соответствующих структурных подразделений, на которых возложены соответствующие обязанности на протяжении всего времени взаимоотношений с контрагентом.

Вследствие чего, при проведении контроля формирования базы данных о контрагентах хозяйствующего субъекта необходимо:

- а) проанализировать информацию о контрагенте;
- б) проверить информацию о контрагенте на предмет полноты и достоверности.

Проверить сделки на предмет возможных согласованных действий должностных лиц и сотрудников хозяйствующего субъекта и контрагента.

При проверке полноты и достоверности о контрагенте необходимо использовать всевозможные доступные источники информации:

Бухгалтерская отчетность, публикуемая в открытых источниках информации;

Сайт **www.77nalog.ru**;

Сайт контрагента;

Информация, представленная контрагентом самостоятельно (по запросу);

Информационный ресурс «Контур-Фокус»;

Информационный ресурс «СПАРК».

Кроме того, необходимо сохранять переписку с контрагентом, копии доверенностей, документов, подтверждающих полномочия должностных лиц контрагента, как при подписании договоров, так и при поставке товаров (работ, услуг).

Пятый раздел «Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях на стадии планирования» содержит последовательность действий контроля расчетов с бюджетом на стадии планировании проверки (рис. 3.2).

Результаты проведенного анализа оформляются в виде рабочего документа «Программа проверки» (Приложение Я).

Программа проверки включает в себя перечень вопросов, необходимых для исследования финансово-хозяйственной деятельности проверяемого лица в целях получения достоверной информации о его деятельности, полноты и правильности расчетов с бюджетом.

Программа проверки состоит из трех разделов:

- общая часть;
- основная часть;
- резолютивная часть.

Общая часть содержит такие сведения как: наименование хозяйствующего субъекта в отношении, которого проводится проверка, его местонахождение, осуществляемый(ые) вид(ы) деятельности; место и дата проведения проверки; фамилия, имя, отчество, должность лица, проводившего проверку; период проверки.



Рис. 3.2 – Последовательность действий в процессе проведения контроля расчетов с бюджетом на стадии планировании проверки

Источник – составлено автором по результатам исследования

В основной части программы проверки рассматривается контроль полноты и правильности определения расчетов с бюджетом, представляющий собой комплекс правил проведения проверки.

Для достижения высоких результатов проверки, во-первых, необходимо оценить показатели форм бухгалтерской и налоговой отчетности, сравнивать значения показателей как внутри деклараций, так и между ними.

Во-вторых, провести анализ финансовой и нефинансовой информации в отношении контрагентов хозяйствующего субъекта, выявить возможные

согласованные действия должностных лиц хозяйствующего субъекта, способные повлиять на расчеты с бюджетом, а также оценить неустранимые налоговые риски.

В-третьих, провести анализ, с использованием аналитических процедур расчетов с бюджетом в соответствии с разработанной методикой внутреннего контроля расчетов с бюджетом.

В резолютивной части программы проверки предлагается оценить полноту и правильность расчетов с бюджетом, провести анализ причин, влияющих на полученные результаты, дать рекомендации по устранению ошибок и неточностей расчетов.

Программа проверки может изменяться и дополняться в зависимости от полученных результатов анализа информации и показателей финансово-хозяйствующей деятельности организации и ее контрагентов.

Шестой раздел «Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом на стадии проведения проверки по существу с использованием аналитических процедур» представляет собой последовательность действий и рекомендаций, используемых при проведении проверки по существу.

Определив уровень налогового риска, необходимо спланировать сроки и масштабы проведения аналитических процедур расчетов с бюджетом. Внутренний контроль расчетов с бюджетом должен проводиться не реже одного раза в квартал, при этом дата начала проверки – не позднее пяти дней со дня окончания налогового (отчетного) периода, дата окончания проверки – не позднее пяти дней до срока предоставления налоговой и бухгалтерской отчетности. Это позволит своевременно и качественно формировать налоговую и бухгалтерскую отчетности, повысить контроль полноты и правильности расчетов с бюджетом, оценки налоговых рисков, а также обеспечит принятие своевременных и верных решений по формированию налоговой базы должностными лицами хозяйствующего субъекта на основе имеющейся всесторонней информации.

Следующий этап контроля расчетов с бюджетом при проведении проверки по существу - истребование информации, которая не была получена на этапе планирования внутреннего контроля: регистры налогового и бухгалтерского учета,

первичная документация по сделкам, формирующим налоговую базу, иные документы.

При проведении аналитических процедур расчетов с бюджетом, необходимо провести следующие процедуры:

а) контроль своевременности отражения операций на счетах бухгалтерского учета;

б) контроль правильности отражения операций на счетах бухгалтерского учета:

1) Проведение аналитических процедур:

- Контроль соответствия данных налоговых деклараций (взаимоувязка показателей);

- Контроль соответствия данных регистров синтетического учета (счетов 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76AB, 76BA по субсчетам) и отчетности;

- Контроль соответствия данных регистров синтетического учета (счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» по субсчетам) и отчетности;

- Контроль соответствия данных регистров синтетического учета (счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам», 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 08 «Вложения во внеоборотные активы» по субсчетам) и отчетности;

- Контроль соответствия данных регистров синтетического учета (счетов 09 «Отложенные налоговые активы», 77 «Отложенные налоговые обязательства», 99 «Прибыли и убытки» по субсчетам) и отчетности;

- Контроль соответствия данных регистров синтетического учета (51 «Расчетные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам» по субсчетам) и отчетности;

- Анализ счетов 90 «Продажи», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 10 «Материалы», иных счетов, формирующих выручку и себестоимость работ (услуг).

Коэффициенты и другие аналитические процедуры обычно рассчитываются с использованием электронных таблиц и других видов программного обеспечения, в которых могут храниться данные хозяйствующего субъекта за несколько лет для сравнения. Коэффициенты могут быть «привязаны» к налоговой и бухгалтерской отчетности для автоматического обновления расчетов по мере внесения корректировочных записей в отчетность хозяйствующего субъекта;

Анализ договоров и иной первичной документации с контрагентами хозяйствующего субъекта;

Получение информации о возможных согласованных действиях должностных лиц хозяйствующего субъекта, способных повлиять на расчеты с бюджетом, отраженных в таблице 3.10.

Данное исследование доказывает, что контроль – это использование разных методов проверки из разных областей.

В соответствии с Международным стандартом аудита (МСА 500) «Аудиторские доказательства» доказательствами могут являться:

- документы и информация бухгалтерского учета проверяемого лица;
- информация, полученная из других источников.

Таблица 3.10 – Методы выявления доказательств, направленных на выявление возможных согласованных действий должностных лиц хозяйствующего субъекта

Виды доказательств	Методы получения информации
Внутренние	1. Проведение опросов должностных лиц и сотрудников хозяйствующего субъекта; 2. Изучение личных дел должностных лиц и сотрудников хозяйствующего субъекта; 3. Анализ информации о контрагентах; 4. Изучение учредительных документов хозяйствующего субъекта, списка акционеров (при наличии); 5. Проведение инвентаризации; 6. Анализ иной информации, полученной при проведении проверки.
Внешние	1. Запросы контрагентам хозяйствующих субъектов; 2. Анализ информации, полученной из Единого государственного реестра юридических лиц; 3. Анализ информации с сайтов контрагентов хозяйствующего субъекта;

Виды доказательств	Методы получения информации
	4. Проведение опросов уволенных сотрудников хозяйствующего субъекта.

Источник - составлено автором по результатам исследования

Сделки, оформленные участниками в результате согласованных действий, не является коммерческой сделкой. Поэтому существует риск того, что их результат не будет оцениваться так же, как в случае сделки с независимой стороной. Выявленные данные сделки должны быть изучены и описаны в Заключении по результатам проверки как сделки, осуществляемые с высоким налоговым риском.

в) Анализ полученных результатов, формирование мнения.

Анализ результатов контроля расчетов с бюджетом является важным этапом проверки.

При формировании мнения о полноте и правильности расчетов с бюджетом оценивается достоверность, своевременность, обоснованность, отраженной информации, ее содержание и состав. Необходимо также дать оценку причинам выявленных искажений, ошибок и неточностей сведений, отраженных в бухгалтерской и налоговой отчетности.

Седьмой раздел «Уточнение процедур с учетом выявленных ошибок. Заключение по результатам проверки» является заключительным этапом, в котором дается оценка полноты и правильности расчетов с бюджетом, а также формируются рекомендации по устранению ошибок и неточностей расчетов.

Заключение со всеми приложениями, в том числе бухгалтерской и налоговой отчетностью, формируется в письменном виде за подписью, сотрудника, составившего его, руководителя структурного подразделения, ответственного за управление налоговыми рисками, а также руководителя структурного подразделения, в чьи обязанности входит ведение бухгалтерского и налогового учета.

В случае если в Заключении содержатся выводы о высоких налоговых рисках, также для их подтверждения представляются доказательства, ссылки на судебную практику.

Разработанный внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях позволяет сделать следующие выводы:

- сформировать квалификационные требования, предъявляемые к сотрудникам, ответственным за управление налоговыми рисками хозяйствующего субъекта, так как сотрудники должны быть достаточно технически подготовлены и профессиональны для проведения проверки, честны и объективны; они должны достаточно хорошо разбираться в деятельности организации и отрасли, включая внутреннюю систему контроля, чтобы оценить риск значительных искажений финансовой и налоговой отчетности, будь то в силу ошибок или обмана, а также определить характер, график и объем будущих аналитических процедур;
- разработать внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом, а также разработать программу проверки, которые отражают методику контроля расчетов с бюджетом, помогают сформировать единообразный подход при проведении проверок налоговыми органами и внутреннем уровне;
- разработанный внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом помогает снизить трудозатраты, время проведения проверки, а разработанный четкий алгоритм действий помогает организовать эффективное и качественное проведение проверки, минимизирует налоговые риски хозяйствующего субъекта;
- разработанный внутрифирменный стандарт позволяет совершенствовать систему управления и повышать эффективность финансово-хозяйственной деятельности строительных организаций.

Таким образом, проведенным исследованием строительство определено как одна из значимых отраслей, имеющая значительный удельный вес в ВВП страны и участвующая в создании материальной базы.

Анализ существующих методик использования аналитических процедур позволил предложить авторский подход разработки системы коэффициентов и показателей, позволяющих определить налоговые риски деятельности строительных компаний. Исходя из этого, в работе рекомендован алгоритм их использования на этапах планирования, проведения и завершения проверки.

Разработанный автором внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях, включающий в себя семь разделов, позволяет оптимизировать систему внутрифирменного управления, повысить эффективность финансово-хозяйственной деятельности строительных организаций, уменьшить время проведения проверки и минимизировать налоговые риски хозяйствующего субъекта.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Полнота и своевременность расчетов с бюджетом обуславливает, в первую очередь, финансовую стабильность хозяйствующих субъектов, а также финансовую безопасность государства в целом. Таким образом, задача возрастания качества налогового администрирования, осуществления непрерывного контроля расчетов с бюджетом в последние годы определены как основополагающие направления налоговой политики.

Данное исследование направлено на формирование информационно-методической базы двухуровневой системы контроля расчетов с бюджетом: внутреннего контроля, осуществляемого хозяйствующими субъектами, и налогового (внешнего) контроля, производимого налоговыми органами.

При анализе сложившейся практики ведения бухгалтерского учета и осуществления контроля нами выделяются следующие проблемы: недостаточность внутреннего контроля хозяйствующих субъектов, отсутствие методик контроля, направленных на предупреждение нарушений (опережающие), а не на их выявление в будущем (карательные).

Требует решения проблема формирования единой технологии контроля расчетов с бюджетом, отражающей специфику организации-налогоплательщика и учитывающей современные требования государства к налогообложению в конкретной отрасли экономики.

В процессе диссертационного исследования были поставлены и решены основные задачи:

1. Обоснованы направления гармонизации внешнего (налогового) и внутреннего контроля, выделены классификационные признаки контроля расчетов с бюджетом, уточнена трактовка понятия «аналитические процедуры».

В концептуальном подходе автора организация учета расчетов с бюджетом рассматривается с точки зрения правильности исчисления налогов, подлежащих уплате в бюджет; точности определения налогооблагаемой базы; контроля за

достоверностью первичных и иных документов организации, являющихся основанием для расчета налогов; составления и представления налоговой отчетности; недопущения просроченной задолженности по налогам и сборам; формирования достоверной системы учета о состоянии расчетов с бюджетом посредством контроля правильности отражения в бухгалтерском учете сумм начисленных налогов; своевременности сверки расчётов с налоговыми органами, подтверждающей сальдо расчетов.

Контроль расчетов с бюджетом предполагает оценку полноты и своевременности поступления налогов во все виды бюджетов, позволяющую выявить противоречия в рамках налоговых расчетов по различным видам налогов, в частности, при контроле, осуществляемом налоговыми организациями, и в системе внутреннего контроля – экономическими субъектами.

Под внешним контролем расчетов с бюджетом понимается процесс компетентной проверки уполномоченными лицами правильности определения налоговой базы, начисления и перечисления исчисленных налогов в бюджет, правильности отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухгалтерского и налогового учета.

Под внутренним контролем расчетов с бюджетом понимается процесс проверки лицами, которые уполномочены хозяйствующими субъектами, соблюдения налогового законодательства и правильности отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Практическая реализация развития двухуровневой системы контроля расчетов с бюджетом позволяет выявить проблему отсутствия алгоритма применения аналитических процедур, направленных на обнаружение налоговых рисков организаций-налогоплательщиков.

Автором рассмотрено понятие аналитических процедур, особенности их применения при осуществлении внутреннего контроля расчетов с бюджетом в организациях строительного комплекса.

Аналитические процедуры в системе налогового контроля, по нашему мнению, представляют собой оценку показателей и коэффициентов организаций-

налогоплательщиков посредством рассмотрения их изменения в динамике, логической и информационной взаимосвязи.

2. Разработана классификация аналитических процедур и обоснована результативность их использования в рамках контроля расчетов с бюджетом.

Аналитические процедуры являются составной частью контроля расчетов с бюджетом, позволяют выбрать приоритетные направления проверки в целях обнаружения искажений налоговой и бухгалтерской отчетности, выявления нарушений законодательства, полноты и правильности расчетов с бюджетом, а также сокращает время проведения проверки.

Принципы контроля расчетов с бюджетом со стороны налоговых органов должны быть согласованы с принципами контроля, проводимого хозяйствующими субъектами, это определяет необходимость формирования единого концептуального подхода к организации и проведению контроля расчетов с бюджетом на основе аналитических процедур, где ключевой образующей категорией является налоговый риск.

Отличительной особенностью предложенного подхода использования аналитических процедур на различных стадиях контроля расчетов с бюджетом является его нацеленность на выявление и оценку налоговых рисков, что обеспечивает унификацию и согласованность применяемых процедур как при внутреннем контроле, так и при проведении налоговых проверок.

Для противодействия налоговым рискам эффективная система контроля расчетов с бюджетом должна включать различные виды аналитических процедур, которые классифицируются в зависимости от: видов проверяемой отчетности (отдельная отчетность, консолидированная отчетность, налоговая отчетность и другие); стадий применения (использования) (планирования, проведения проверки, завершающая стадия); способа осуществления (простое сравнение, комплексный анализ с применением коэффициентов, с применением сложных статистических методов); области применения и т.д.

3. Разработано информационно-методическое обеспечение контроля расчетов с бюджетом с использованием показателей – индикаторов на разных стадиях проверки.

Автором сформирован аналитический инструмент для осуществления внутреннего контроля расчётов с бюджетом, в т.ч. разработаны коэффициенты и показатели-индикаторы, позволяющие оценить налоговые риски деятельности строительных организаций, предложен алгоритм их использования на этапе планирования, проведения и завершения проверки.

В основу разработки последовательности применения аналитических процедур и контрольных показателей-индикаторов были положены:

- анализ нормативно-правового регулирования контроля расчетов с бюджетом и его информационного обеспечения;
- исследование особенностей бизнес-процессов каждой категории малого и среднего предпринимательства;
- Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденная Приказом Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012).

Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, взятая за основу, адаптирована под бизнес-процессы деятельности коммерческих организаций в разрезе категорий малого и среднего предпринимательства.

Разработанные показатели-индикаторы: суммарный объем полученных доходов ($\Sigma Д$), коэффициент соотношения суммарного объема расходов ($\Sigma Р$) к суммарному объему полученных доходов ($\Sigma Д$) ($K_{Р/Д}$), налоговая нагрузка по налогу на прибыль (НН НП), налоговая нагрузка по налогу на добавленную стоимость (НН НДС), доля налоговых вычетов (ДНВ), коэффициент обеспеченности краткосрочных обязательств, коэффициент обеспеченности краткосрочных обязательств и предполагаемых сумм налоговых обязательств, коэффициент соотношения долга ($K_{С.д.}$), коэффициент соотношения предполагаемого долга ($K_{П.С.д.}$) позволяют оценить налоговые риски и выявить проблемные зоны

возникновения ошибок до осуществления конкретных процедур, установить пробелы в системе налогового планирования организации.

Практическая реализация предложенного методического обеспечения контроля расчетов с бюджетом позволит более полно оценить финансовое состояние организаций, исключить планирование проверок неплатежеспособных предприятий, снизить рост задолженности перед бюджетами разных уровней, повысить эффективность использования трудовых ресурсов, для хозяйствующих субъектов – является инструментом в целях проведения анализа полноты и правомерности расчетов с бюджетом, платежеспособности в долгосрочной перспективе, принятия управленческих решений.

4. Предложен состав аналитических процедур оценки налоговых рисков и разработан алгоритм их использования с учетом специфики деятельности проверяемых организаций.

Реализация каждого из этапов контроля расчетов с бюджетом с использованием аналитических процедур имеет специфические особенности. Использование аналитических процедур при проведении проверок помогает выявить ошибки и искажения в финансовой отчетности и установить причинно-следственные связи, понять деятельность хозяйствующего субъекта. В работе констатируется, что применение рассматриваемых в исследовании аналитических процедур для задач контроля расчетов с бюджетом с учетом разработки оригинальной методики отражает особенности учетно-налоговой политики в строительной отрасли.

Успешное ведение финансово-хозяйственной деятельности организаций строительного комплекса во многом зависит от системы проверки и контроля расчетов с бюджетом на основании отраслевых особенностей деятельности и получении достоверной оперативной информации о порядке формирования доходов и расходов организации, финансовых результатов.

В ходе диссертационного исследования предложен и обоснован методический аппарат использования аналитических процедур внутреннего контроля расчетов с бюджетом, позволяющий оптимизировать

налоговые платежи и расчеты с бюджетом, снизить налоговую нагрузку на организацию в целом, оптимизировать систему расчетов с дебиторами.

В исследовании проведен анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, в отношении которых проводились выездные налоговые проверки, а решения по их результатам обжаловались в судах, посредством собственно-случайной выборки (отбор 21 Постановления суда по вышеуказанным делам, из них 11 строительных организаций). В целях налоговой оптимизации организации применяли незаконные схемы уклонения от налогообложения.

Данный анализ позволил предложить алгоритм использования аналитических процедур на этапах планирования, проведения и завершения проверки.

Результаты проведенного исследования сгруппированы по зонам налогового риска, которые необходимо учитывать хозяйствующим субъектам при принятии управленческих решений в части величины уплачиваемых налогов, выбора контрагентов и пр., что поможет избежать назначения выездных налоговых проверок, а, следовательно, и штрафных санкций за нарушение налоговой дисциплины, возбуждения уголовных дел, банкротства; налоговым органам - уменьшить количество низкоэффективных проверок, увеличить поступления в бюджеты разных уровней и снизить трудозатраты.

5. Предложенный автором внутрифирменный стандарт устанавливает порядок работы подразделений и сотрудников, ответственных за управление рисками хозяйствующего субъекта, и обеспечивает эффективное и качественное проведение внутренней проверки полноты и своевременности расчетов с бюджетом. Четкий алгоритм действий поможет сотрудникам, ответственным за управление рисками хозяйствующего субъекта, а также лицам, осуществляющим проверку, организовать ее эффективное и качественное проведение.

Разработан состав рабочих документов проверяющего лица с учетом показателей деклараций по основным видам налогов и финансовой отчетности, позволяющий сгруппировать и систематизировать предложенные аналитические

процедуры на этапах проведения и завершения проверки.

Рабочие документы (РД) проверяющего лица включают: 1. РД-1-УП «Основные положения ведения бухгалтерского и налогового учета»; 2. РД-2-К «Сбор и анализ финансовой и нефинансовой информации в отношении контрагентов хозяйствующего субъекта»; 3. РД-3/1-АП «Проведение аналитических процедур счетов 09, 77, 68, 99 и показателей деклараций по налогу на прибыль, отчетов о прибылях и убытках»; 4. РД-3/2-АП «Показатели, используемые для проведения аналитических процедур счетов 90, 91 и показателей деклараций по налогу на прибыль отчетов о финансовых результатах»; 5. РД-3/3-АП «Анализ структуры счетов 10, 20, 25, 26, 41, 44 и других «затратных счетов»; 6. РД-3/4-АП «Аналитические процедуры счетов 19, 60, 68, 76 и показателей деклараций по налогу на добавленную стоимость (исчислено налога), Аналитические процедуры счетов 19, 60, 68, 76 и показателей деклараций по налогу на добавленную стоимость (Сумма налоговых вычетов, заявленных к возмещению)»; 7. РД-3/5-АП «Аналитические процедуры счетов 68, 91 и показателей деклараций по налогу на имущество»; 8. РД-3/6-АП «Проведение аналитических процедур счетов 50, 51, 68, 70. Проведение аналитических процедур счетов 50, 51, 68, 70, 90, 91, показателей справок по форме 2-НДФЛ».

Таким образом, не вызывает сомнения значимость аналитических процедур при осуществлении контроля расчетов с бюджетом, поскольку они позволяют хозяйствующим субъектам минимизировать не только налоговые риски, но и снизить налоговую нагрузку на экономический субъект в целом и изыскать иные резервы роста эффективности деятельности организации; налоговым органам – обеспечить наполнение бюджетов разных уровней, повысить уровень налоговой дисциплины налогоплательщиков. Проведение контроля расчетов бюджетом с использованием аналитических процедур поможет интегрировать интересы и тех, и других на устранение и предупреждение нарушений налогового законодательства.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс]: принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020 (с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, 21.07.2014 11-ФКЗ). Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 21.08.2020).

2. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 31.07.1998 № 145-ФЗ (редакция от 31.07.2020). Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 18.05.2020).

3. Гражданский кодекс. Часть первая [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ: [принят Гос. Думой 21 окт. 1994 г.] (ред. от 31.07.2020). Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 09.05.2020).

4. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 1 принят 31 июля 1998 года № 146-ФЗ [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ: [принят Гос. Думой 16 июля 1998 г.]. (ред. от 20.07.2020) / СПС «Гарант» (дата обращения: 15.08.2020).

5. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2 принят 5 августа 2000 года № 117-ФЗ [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ: [принят Гос. Думой 19 июля 2000 г.]. (ред. от 31.07.2020). / СПС «Гарант» (дата обращения: 18.08.2020).

6. Пояснительная записка «К проекту Федерального закона «О федеральном бюджете на 2016 год» [Электронный ресурс] – Режим доступа// URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 10.07.2017).

7. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ: [принят Гос. Думой 30 дек. 2001 г.].

(ред. от 31.07.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 06.08.2017)/ СПС «Гарант» (дата обращения: 16.08.2020).

8. Федеральный закон Российской Федерации от 26 окт. 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» [Электронный ресурс] : (ред. от 31.07.2020). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.08.2020).

9. Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» № 134-ФЗ от 28.06.2013 [Электронный ресурс]: (ред. от 29.07.2017). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.10.2018).

10. Федеральный закон от 30 дек. 2008 г. № 307-ФЗ (ред. от 26.11.2019, с изм. от 01.04.2020) «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] : (ред. от 01.05.2017). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 24.04.2020).

11. Федеральный закон Российской Федерации от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учёте» (с изм. и доп., вступ. в силу с 18.10.2019) Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 31.08.2019).

12. Федеральный закон от 14.12.2015 № 359-ФЗ (ред. от 22.11.2016) «О федеральном бюджете на 2016 год» [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 09.07.2017).

13. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 20.07.2020) [Электронный ресурс] — Режим доступа // URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 14.09.2020).

14. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N117-ФЗ (ред. от 31.07.2020, с изм. от 01.09.2020) [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 14.09.2020).

15. Бюджетное Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию «О бюджетной политике в 2010-2012 годах» от 25 мая 2009 //

[Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 14.08.2018).

16. Бюджетное Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию «О бюджетной политике в 2013-2015 годах» от 28 июня 2012 // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 14.08.2018).

17. Бюджетное Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию «О бюджетной политике в 2014-2016 годах» от 13 июня 2013 // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 14.08.2018).

18. Постановление Правительства Российской Федерации от 25.02.2011 № 107 (ред. от 26.08.2013) «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 14.08.2018).

19. Постановление правительства Российской Федерации от 25.06.2003 № 367 «Об утверждении Правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа» // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 14.09.2018).

20. Постановление от 28 февраля 2001 г. № 15 Государственного комитета Российской Федерации по строительству и жилищно-коммунальному комплексу «Методические указания по определению величины сметной прибыли в строительстве» // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 21.01.2016).

21. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 8 дек. 2011 г. № 2227-р «О Стратегии инновационного развития Российской Федерации на период до 2020 г.» (ред. 18.10.2018) [Электронный ресурс]//URL: <http://www.garant.ru/> (дата обращения: 20.11.18).

22. Пленум Высшего Арбитражного суда Российской Федерации Постановление от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке Арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 25.08.2015, 16.04.2016, 30.05.2016, 03.09.2017).

23. Приказ Минфина России от 01.07.2004 № 180 «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу». [Электронный ресурс]: утвержденная Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 24.07.2016, 25.07.2016, 12.04.2017).

24. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учёту» [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 25.08.2015, 22.08.2018).

25. Приказ Минфина России от 22.03.2019 № 47н «Об утверждении ей учета в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 11.07.2005 № 85» // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 23.05.2019).

26. Приказ Минфина России от 06.06.2019 № 85н (ред. от 12.05.2020) «О Порядке формирования и применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации, их структуре и принципах назначения» (Зарегистрировано в Минюсте России 08.07.2019 N55171) // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 15.06.2020).

27. Приказ ФНС России от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@ «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@» (в ред. Приказа ФНС России от 21.01.2020) // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 23.02.2020).

28. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (ред. от

10.05.2012 с изменениями, вступившими в силу с 10.05.2012) [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 20.09.2018).

29. Приказ ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ (ред. от 20.11.2019) «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.12.2014 № 35171) // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 09.01.2017).

30. Приказ ФНС России от 23.09.2019 NMMB-7-3/475@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме» (Зарегистрировано в Минюсте России 14.10.2019 № 56217) // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 18.10.2019).

31. Приказ ФСГС от 25.11.2016 № 746 «Об утверждении официальной статистической методологии определения инвестиций в основной капитал на федеральном уровне» // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 21.08.2018).

32. Письмо Минстроя от 30 октября 1992 г. № БФ-907/12 (в ред. письма Минстроя Российской Федерации от 13.11.1996 № ВБ-26/12-368) Министерства архитектуры, строительства и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации «Методические рекомендации по расчету величины накладных расходов при определении стоимости строительной продукции» // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 05.02.2017).

33. Государственные финансы. Консолидированный бюджет Российской Федерации за период с 2013 по 2019 г. // [Электронный ресурс]. - URL:http://www.gks.ru/bgd/regl/b14_51/Main.htm. (дата обращения: 17.08.2020).

34. Методологический совет по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентский совет Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 года «Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России» // [Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 17.02.2017).

35. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) // [Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 18.03.2020).

36. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 24.10.2008 г. № 116н (ред. от 06.04.2015)//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 18.03.2020).

37. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное Приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43-н (ред. от 29.01.2018 N142н) //[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 18.02.2018).

38. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) //[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 18.02.2018).

39. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 N32н (ред. от 06.04.2015)//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 18.02.2018).

40. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) //[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 18.02.2018).

41. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 20.11.2018) // [Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 13.12.2018).

42. Положение по бухгалтерскому учету 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» // [Электронный ресурс] : от 28.06.2010 № 63н (ред. от 07.02.2020). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.04.2020).

43. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, утверждено приказом Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. (ред. от 08.11.2010) // [Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.12.2018).

44. Письмо ФНС России от 16 июля 2013 г. № АС-4-2/12705 «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок» (в ред. от 13.02.2020) // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 15.04.2020).

45. Лимская декларация руководящих принципов финансового контроля. Принята IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) г. Лима – Республика Перу, 1977 // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 15.04.2017).

46. Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (с изменениями и дополнениями от 27.06.2016) // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 24.02.2017).

47. Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (с изменениями и дополнениями от 27.06.2016) // [Электронный

ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 24.02.2017).

48. Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры»//[Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 04.03.2019).

49. Постановление Правительства Российской Федерации от 04.04.2016 № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства» // [Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.05.2019).

50. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.05.2015 № 09АП-15305/2015 по делу А40-165246/2014 // [Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 18.12.2018).

51. Постановление Арбитражного суда Мурманской области от 24.01.2019 по делу № А42-9542/2018//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.12.2019).

52. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.02.2015 № Ф05-16019/2014 по делу А40-3029/2014//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.12.2019).

53. Постановление АС Западно-Сибирского округа от 17.01.2018 по делу НА75-4353/2017//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.12.2019).

54. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04.09.2015 № Ф05-12036/2015 по делу А40-198856/14.//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.12.2019).

55. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 15.12.2015 № 305-КГ15-15950 по делу А40-22689/2014.//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.12.2019).

56. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.06.2015 № 09АП-20939/2015 по делу А40-54006/14//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.12.2019).

57. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 23.12.2015 № Ф05-18009/2015 по делу А40-178035/2014//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.12.2019).

58. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.10.2015 по делу А40-48204/14//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

59. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.09.2015 № 09АП-38077/2015 по делу А40-85678/14//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

60. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.07.2015 № Ф05-8232/2015 по делу А40-76026/14//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

61. Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда от 26.11.2015 по делу А40-81032/15//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

62. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04.09.2015 № Ф05-1060/2015 по делу А40-154861/14//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

63. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 02.12.2015 № 09АПФ05-16028/2015 по делу А40-205765/14//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

64. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.08.2015 по делу А40-165246/14//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

65. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 30.05.2016 по делу А40-170122/15//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

66. Определение Верховного суда Российской Федерации от 22.04.2016 № 305-КГ-2806 по делу А40-44441/2015 //[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

67. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.07.2016 № Ф05-3325/2016 по делу А40-122556/15//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

68. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 01.07.2016 по делу А40-135173/15//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

69. Определение Верховного суда Российской Федерации от 20.06.2016 № 305-КГ16-6728 по делу А40-10438/2015//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

70. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 28.12.2015 № Ф05-18311/2015 по делу А40-166454/2014//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

71. Постановление апелляционного суда от 16.09.2015 № 09АП-38077/2015 по делу А40-85678/14//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

72. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.11.2015 № Ф05-16533/2015 по делу А40-120877/14//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

73. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.04.2015 по делу А40-46631/15//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

74. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.11.2015 по делу А40-117419/2015//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

75. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.10.2015 № Ф05-13371/2015 по делу А40-196691/14//[Электронный ресурс] : Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.12.2019).

76. Методика аудита «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации от 11.07.2000 (протокол № 1) // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 18.09.2017).

77. Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг, приняты Советом по аудиторской деятельности при Минфине России от 23.04.2004 // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 03.01.2017).

78. Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации МДС 81-35.2004 (утв. постановлением Госстроя Российской Федерации от 5 марта 2004 г. № 15/1) // [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 03.01.2017).

79. Абакумова А.В. Основы аудита. Учебное пособие/А.В.Абакумова. – СПб.: СПб ГУИТМО, 2009. – 56 с.

80. Абдукаримова Л.Г. Основы аудита : учеб. пособие/ Л.Г.Абдукаримова; М-во обр. и науки РФ, ГОУВПО «Тамб. гос. ун-т им. Г.Р. Державина». – Тамбов: Издательский дом ТГУ им. Г.Р. Державина, 2010. – 318 с.

81. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ./Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.

82. Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография/Л.Л.Арзуманова, О.В.Болтинова, О.Ю.Бубнова [и др.]; отв. ред. Е. Ю.Грачева.- М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2013. –384 с.

83. Аренс Э.А., Лообек Дж.К. Аудит/Э.А.Аренс, Дж.К.Лообек // [Электронный ресурс]. – URL: [http:// www.biz-books/biz](http://www.biz-books.biz). (дата обращения: 05.01.2017).

84. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – 4-е изд., доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 416 с.

85. Баканов М.И., Дмитриева И.М., Смирнова Л.Р., Чиркова М.Б. Аудит в торговле: Учеб. пособие/М.И.Баканов, И.М.Дмитриева, Л.Р.Смирнова, М.Б.Чиркова и др./Под ред. М.И.Баканова. - М.:Финансы и статистика,2005.-416с.

86. Броило Е.В. Теоретические основы аудита [Текст]: учеб. пособие/Е.В.Броило. – Ухта : УГТУ, 2013. – 184 с.

87. Барулин с. В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. Налоговый менеджмент: учебное пособие /С.В.Барулин, Е.А.Ермакова, В.В.Степаненко. – М.: Омега-Л, 2007. — 272 с.

88. Белякова Э.И., Казакова Н.А. Аналитические процедуры оценки налоговых рисков и контроля правильности расчетов налога на добавленную стоимость/Э.И.Белякова, Н.А.Казакова// Управленческий учет. – 2014. – № 6. – С. 20-28.

89. Богатая И.Н. Стратегический учет и аудит: теория и практика/И.Н.Богатая //Фундаментальные исследования. – 2007. – № 4. – С. 44.

90. Богатая И.Н., Кизилев А.Н. Управленческий аудит в системе аудиторско-консалтинговых услуг/И.Н.Богатая, А.Н.Кизилев // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 7.– С. 39-55.

91. Богданова Н.А., Основы аудита: учебное пособие/Н.А.Богданова, М.А.Рябова. – Ульяновск: УлГТУ, 2009. – 229 с.

92. Бочаров В. В., Финансы: 2-е изд./ В.В.Бочаров — СПб.: Питер, 2008. – 192 с.

93. Бровкина Н.Д. Контроль и ревизия./Н.Д.Бровкина – М.: ИНФРА-М, 2007. – 346 с.

94. Бухгалтерский финансовый учет: учебник/Ю.И.Бахтурина, Т.В.Дедова, Н.Л.Денисов, и др.; Под ред. Н.Г.Сапожниковой. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 505 с.

95. Бьёрн А. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования/А.Бьёрн //пер. с англ. с. В.Ариничева; Науч. ред. Ю.П.Адлер. - М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. – 272 с.

96. Гварлиани Т.Е. Исследование методологии финансового контроля./Т.Е.Гварлиани //-URL: http://www.auditfin.com/fin/2003/4/fin_2003_41_rus_01_01_gvarliany/fin_2003_41_rus_01_01_gvarliany.asp (дата обращения: 05.01.2017).

97. Голощапов Р.В., Пятков А.Г. Государственное управление: учебное пособие/Р.В.Голощапов, А.Г.Пятков. – Хабаровск: 2005.

98. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита/Р.Додж/Пер. с англ.-, М.: Сирин, 2002. – 224 с.

99. Ефимова Н.П. Государственный финансовый контроль/Н.П.Ефимова – М.: Медицина, 2000. – 176 с.

100. Жарылгасова Б.Т., Суглобова А.Е. Международные стандарты аудита/Б.Т.Жарылгасова, А.Е.Суглобова // [Электронный ресурс]. – URL:<http://www.consensus-audit.ru>. (дата обращения: 05.01.2017).

101. Зимакова Л.А., Маширова С.П., Серебренникова И.В. Влияние макроэкономических факторов на формирование элементов учетной системы строительной организации /Л.А.Зимакова, С.П.Маширова, И.В.Серебрякова // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 11-2 (76-2). – С. 77-81.

102. Зимакова Л.А., Шпаковская А.В. Финансовый результат: исторический и методологический аспекты/Л.А.Зимакова, А.В.Шпаковская // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 3 (345). – С. 25.

103. Казанцев А.К. Общий менеджмент/А.К.Казанцев. - М.: ИНФРА-М, 1999. – 138 с.

104. Касьянова Г.Ю. Строительство: бухгалтерский и налоговый учет у инвестора, застройщика, заказчика и подрядчика/Г.Ю.Касьянова (12-е изд., перераб. и доп.). – М.: АБАК, 2015. – 352 с.

105. Казакова Н.А. Актуальные направления совершенствования государственного контроля/Н.А.Казакова, Е.А.Федченко, Э.И. Белякова // Финансы и кредит. – 2012. – № 19 (499). – С. 35–41.

106. Казакова Н.А., Федченко Е.А. Современные концепции и прикладные исследования в области экономического анализа, аудита и контроля: учебное пособие для аспирантов /Н.А.Казакова, Е.А.Федченко. – Москва : ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», 2013. – 80 с.

107. Казакова Н.А., Аналитические процедуры: опыт использования в аудите и анализе хозяйственной деятельности/Н.А.Казакова // Вестник Финансового университета. – 2017. – № 2. – С. 113-120.

108. Кеворкова Ж.А. Внутренний аудит в обеспечении экономической безопасности бизнеса/Ж.А.Кеворкова // Лизинг. – 2015. – № 5-6. – С. 29-33.

109. Ковалев В.В. Финансы: учебник/С.А.Белозеров, Г.М.Бродский, с. Г.Горбушина [и др.]; отв. ред. В.В.Ковалев. – 3-е изд., перераб. И доп. - М: Проспект, 2014. – 928 с.

110. Кыштымова Е.А. Основы аудита/Е.А.Кыштымова. - М.: ИД ФОРУМ-ИНФРА-М, 2013. – 224 с.

111. Лебедева А.Д., Зимовец Е.А Финансовый контроль. виды финансового контроля/А.Д.Лебедева, Е.А.Зимовец //Актуальные вопросы экономических наук. – 2017. – № 57. – С. 219-227.

112. Логвинова Т.И. Аудит (ревизия) расчетов по единому сельскохозяйственному налогу/Т.И.Логвинова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2011. – № 1. – С.51-55.

113. Лозовский Л.Ш. Словарь аудитора и бухгалтера/Л.Ш.Лозовский и др. – М.: 2003 [Электронный ресурс]. - URL: [http:// www.jur.vslovar.org.ru](http://www.jur.vslovar.org.ru) (дата обращения: 18.04.2017).

114. Малицкая В.Б. Методология и практика отечественного и международного экономического анализа и аудита финансовых активов в

коммерческих организациях: монография/В.Б. Малицкая. – Воронеж: ИПЦ «Научная книга», 2011. – 270 с.

115. Малицкая В.Б. Методика проведения аудита дебиторской задолженности в США/В.Б.Малицкая //Перспективы науки. – 2010. – № 6(8). – С. 88-95.

116. Малицкая В.Б. Этапы и модель проведения аудита дебиторской задолженности/В.Б.Малицкая //Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2012. – № 2. – С. 280-284.

117. Малицкая В.Б., Печерская А.Н. Аналитические процедуры осуществления внутреннего контроля расчетов с бюджетом в строительной организации/В.Б.Малицкая, А.Н.Печерская // Финансовые стратегии и модели экономического роста России: проблемы и решения. Сб. науч. ст. коллектива Финансового фак., науч.-педагогических работников и молодых учен. выпускающих каф. ОНЦ «Экономика и финансы». – М.: Издательство «АУДИТОР», 2016. – 394 с.

118. Малицкая В.Б., Печерская А.Н. Систематизация понятийного аппарата контроля расчетов с бюджетом как экономической категории/В.Б.Малицкая, А.Н.Печерская // Социально-экон. проблемы инновационного развития [Текст]: материалы VI Междунар. науч.-практической конф. преподавателей, науч. работников и специалистов 26-27 марта 2015 г. – Воронеж: Научная книга, 2015. – 569 с.

119. Малицкая В.Б., Чиркова М.Б. Современное понимание аудита и его концептуальное содержание/В.Б.Малицкая, М.Б.Чиркова//Вестник Воронежского государственного аграрного университета, 2013. – № 2. – С. 313-319.

120. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учебное пособие/Под ред. проф. М.В.Мельник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 520 с.

121. Мельник М.В. Инновационные методы организации и проведения контрольных мероприятий/М.В. Мельник//Инновационное развитие экономики, 2017 (2) – С.85-92

122. Мерзликина Е.М., Никольская Ю.П., Аудит: Учебник/Е.М.Мерзликина, Ю.П. Никольская – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 368 с.
123. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента/М.Х.Мескон, М.Альберт, Ф.Хедоури// – 3-е изд. / Пер. с англ. – М.:ООО «И.Д. Вильямс», 2012. – 672 с.
124. Налетова И.А., Слободчикова Т.Е. Аналитические процедуры/ И.А.Налетова, Т.Е.Слободчикова. – М.: Форум: ИНФРА-М, 2005.-176 с.
125. Новашина Т.С. Финансовый анализ/Т.С.Новашина// – М.: Московская финансово-промышленная академия, 2005. – 189 с.
126. Ольве Нильс-Горан. Оценка эффективности деятельности компании. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей / Пер. с англ./Нильс-Горан Ольве, Жан Рой, Магнус Ветер. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2003. – 304 с.
127. Ожегов с. И. Словарь русского языка под редакцией члена-корреспондента АН СССР Н.Ю. Шведовой./С.И.Ожегов. – М.: Русский язык, 1988. – 750 с.
128. Панков В.В., Кожухов В.Л., Акаимова Н.В.Обеспечение качества аудита:институциональный подход/ В.В.Панков, В.Л.Кожухов, Н.В.Акаимова // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 2. – С.3-10.
129. Печерская А.Н. Выявление признаков налоговых правонарушений: использование открытых источников информации/А.Н.Печерская // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 6. – С. 71-79.
130. Печерская А.Н. Методические аспекты использования аналитических процедур при осуществлении контроля расчетов с бюджетом на этапе планирования проверки/А.Н.Печерская // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 6. – С. 189-193.
131. Печерская А.Н. Особенности использования аналитических процедур на этапах проведения и завершения проверки/А.Н. Печерская // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 4 (ч.1). – С. 781-793.

132. Печерская А.Н. Разработка внутрифирменного стандарта контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях/А.Н.Печерская // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 8 (ч.4). – С. 1039-1044.

133. Печерская А.Н. Использование аналитических процедур при контроле расчетов с бюджетом/А.Н.Печерская // Финансовые стратегии и модели экономического роста России: проблемы и решения. Сб. науч. ст. коллектива Финансового фак., научно-педагогических работников и молодых ученых выпускающих каф. ОНЦ «Экономика и финансы». – М.: АУДИТОР, 2016. – 394 с.

134. Печерская А.Н. Состояние и тенденции развития контроля расчетов с бюджетом в организациях строительного комплекса/А.Н.Печерская // Закономерности и тенденции инновационного развития общества: сб. ст. Междунар. научно-практической конф. (28 июня 2016 г., г. Сызрань). В 2 ч. Ч. 1, стр. 129-135. – Уфа: МЦИИ ОМЕГА САЙНС, 2016. – 217 с.

135. Печерская А.Н. Функции и задачи контроля расчетов с бюджетом в современных условиях инновационного развития/А.Н.Печерская // Социально-экон. проблемы инновационного развития [Текст]: материалы VI Междунар. науч.-практической конф. преподавателей, научных работников и специалистов 26-27 марта 2015 г. – Воронеж: Научная книга, 2015. – 569 с. – С. 323-327.

136. Печерская А.Н. Новые аспекты налогообложения строительных организаций/А.Н. Печерская // «Бухучет в строительных организациях». – 2014.- № 7. – С. 27-36.

137. Печерская А.Н. Выявление необоснованной налоговой выгоды – опыт накапливается/А.Н.Печерская // «Бухучет в строительных организациях». – 2014. – № 1. – С. 71-75.

138. Печерская А.Н. Применение Концепции системы планирования выездных налоговых проверок строительными организациями/А.Н.Печерская // «Бухучет в строительных организациях». – 2013. – № 1. – С. 12-24.

139. Печерская А.Н. Строительный подрядчик – иностранная компания: информация для налоговых органов/А.Н.Печерская // «Бухучет в строительных организациях». – 2012. – № 12. – С. 36-45.

140. Пилепенко М.Н. Развитие методики учета и аудита затрат во вспомогательных производствах коммерческой организаций/М.Н.Пилепенко //Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Ростов-на-Дону, 2014. – 303 с.

141. Подшивалов Ю.И. Понятие государственного финансового контроля/Ю.И.Подшивало // Вестник Челябинского государственного университета. – 2009. – № 31 (169). Право. Вып. 21.

142. Подъяблонская Л.М. Государственные и муниципальные финансы: учебник/Л.М.Подъяблонская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 559 с.

143. Полковский Л.М., Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности [Текст]: учеб.-метод. комплекс /Л.М.Полковский и др.; под ред. Л.М.Полковского. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 382 с.

144. Поспелков И.С. Основы аудита: учебное пособие/И.С.Поспелков.- Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2011.– 292 с.

145. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь/Б.А.Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 495 с.

146. Рафежо, Ж. Оперативный аудит / Ж.Рафеджо, Ф.Дюбуа, Д.Менонвиль: Пер. с французского.- М.: Композит, 1996. –130 с.

147. Рогатенюк Э.В., Комышева В.И., О соотношении понятий «контроль», «финансовый контроль» и «государственный финансовый контроль»/Э.В.Рогатенюк, В.И.Комышева // Вестник Науки и Творчества. – 2017. – № 1 (13). – С. 112-122

148. Рогуленко Т.М. Теория системности экономического познания и ее влияние на организацию системы контроля управления хозяйствующим субъектом Сибирская финансовая школа/Т.М.Рогуленко. – 2015. – № 2 (109). – С. 106-110. (Статьи по результатам выступлений на конференциях).

149. Рогуленко Т.М., Совершенствование внутрихозяйственного контроля в условиях рыночных отношений/Т.М.Рогуленко // В книге «Актуальные проблемы управления-2015» Материалы 20-й Междунар. науч.-практ. конф.. (25-26 нояб. 2015 г., ГУУ). – М.: ГУУ, 2015, с. 124-131.

150. Савин А.А., Савина А.А. Аудит и налогообложение: Учеб. Пособие /А.А.Савин, А.А.Савина. – М.: Вузовский учебник, 2008. – 381 с.
151. Соколов Б. Н. Внутренний контроль в коммерческой организации (организация, методики, практика): Самост. разработка нормат. и метод.базы внутр. контроля/Б.Н.Соколов. – М. : ROFER : Альянс Пресс, 2006. – 248 с.
152. Соколова Е.С. Основы аудита: Учебно-методический комплекс/Е.С.Соколова – М.: Изд. Центр ЕАОИ, 2008. – 239 с.
153. Соколова Е.С., Ситнов А.А. Международные стандарты аудита/Е.С.Соколова, А.А.Ситнов // [Электронный ресурс]. - URL: <http://www.economy-ru.com>. (дата обращения: 18.07.2017).
154. Станкевич Г.В., Касевич Е.В. Понятие финансового контроля: основные подходы/Г.В.Станкевич, Е.В.Касевич// Гуманитарные и юридические исследования. – 2015. – № 3. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-finansovogo-kontrolya-osnovnye-podhody> (дата обращения: 02.08.2017).
155. Суглобов А.Е. Бухгалтерский учет и аудит: учеб. пособие/А.Е.Суглобов, Б.Т.Жарылгасова. – М.: КНОРУС, 2005. – 496 с.
156. Уильям Петти. Трактат о налогах и сборах./Уильям Петти. – Петрозаводск: Предприятие по торг.и изд. деятельности «Петроком», 1993. – 156с.
157. Файоль А. Управление – это наука и искусство/А.Файоль, Г.Эмерсон, Ф.Тейлор, Г.Форд. - М.: Республика, 1992. - 349 с.
158. Халяпина Е.С. Генезис понятия «контроль»/Е.С.Халяпина // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 2 (55). – С. 541-543.
159. Хахонова Н.Н. Развитие методики раскрытия учетно-аналитической информации в бухгалтерской управленческой отчетности/Н.Н.Хахонова // «Евразийский союз ученых». – 2016. – № 1-1 (22). – С. 126-130.
160. Хахонова Н.Н. Проблемы организации управленческого учета денежных потоков/Н.Н.Хахонова // «Вестник Донского Государственного технического Университета». – 2005. – № 2 (т.5). – С. 246-251.

161. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект/Ч.Т.Хорнгрен, Дж.Фостер; пер. с англ. / под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
162. Чайковская Л.А. Вопросы повышения эффективности государственного финансового контроля за внутренними и внешними заимствованиями/Л.А.Чайковская // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 1. – С. 19-27.
163. Чиркова М.Б. Системный учет и комплексный экономический анализ операций кредитования коммерческих структур/М.Б.Чиркова. – Воронеж: Изд-во «ИАН», 1999. – 256 с.
164. Шавров А.В. Финансовое право Российской Федерации/А.В.Шавров. - М.: МФПА, 2004.— 300 с.
165. Шаров Ф.Л., Агаев В.Т., Гладкова М.В., Жарковская Е.П., Мартынова Р.Ф., Косевич А.В. Основы аудита: Учебное пособие/Под ред. Ф.Л.Шарова. – М.: МИЭП, 2011. – 140 с.
166. Шатова Г.А. Контроль и ревизия/ Г.А.Шатова. – М.: Рид Групп, 2011. – 114 с.
167. Шатунова Г.А. Контроль и ревизия/Г.А.Шатунова. – М.: Рид Групп, 2011. – 464 с.
168. Шеремет А.Д. Аудит: Учебник. – 2-е изд., доп. и перераб./А.Д.Шеремет, В.П. Суйц // [Электронный ресурс]. – URL: <http://consensus-audit.ru>. (дата обращения: 18.09.2017).
169. Широбоков В.Г. Проведение налогового аудита по налогу на добавленную стоимость / В.Г.Широбоков, Е.А.Деева // Экономические науки. - 2007. - N 3. - С. 192-201.
170. Широбоков В.Г. Проблемы становления и развития управленческого учета в России / В.Г.Широбоков, Н.Н.Костева, Л.Н.Баркова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2007. - №5. - С. 48-51.
171. Юдина Г.А., Черных М.Н., Основы аудита: учебное пособие/Г.А.Юдина, М.Н.Черных. – М.: КНОРУС, 2006. – 296 с.

172. Ялбулганова А.А. Налоговое право России в вопросах и ответах: Учебное пособие/А.А.Ялбулганова. – М.: Юстицинформ, 2007. – 408 с.
173. Arens, Alvin A. Auditing and assurance services: an integral approach, 12th ed. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2012.
174. Ermakova A.N., Vaytsekhovskaya S.S., Malitskaya V.B., Prodanova N.A. Investment attractiveness of small innovational business under the conditions of globalization and integration//European Research Studies Journal. – 2016. – Т. 19. – № 2 Special Issue. – С. 258-267.
175. Zimakova L.A., Kovalenko S.N., Udovikova A.A., Kravchenko N.N., Malitskaya V.B. Accounting and analytical procurement of predictive appraisal of synergistic effect in small Business construction companies//Journal of Applied Economic Sciences. – 2016. – Т. 11. – № 5. – С. 882-883.
176. Mulford, Charles W., and Eugene E. Cominsky. Creative cash flow reporting and analysis: uncovering sustainable financial performance. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2005.
177. Center of Scientific Cooperation «Interactive plus» 3 Content is licensed under the Creative Commons Attribution 4.0 license (CC-BY 4.0).
178. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/> – (дата обращения: 12.12.2016, 14.09.2020).
179. Федеральная налоговая служба России: [Электронный ресурс]. М., 2015-2017, URL:<http://www.77nalog.ru> (Дата обращения: 20.04.2015, 21.04.2015, 22.04.2015, 16.04.2016, 17.04.2016, 20.04.2016, 12.06.2016, 06.11.2019, 14.09.2020).
180. Федеральная служба государственной статистики: [Электронный ресурс]. М., 2015-2017, URL:<http://www.gks.ru/> (Дата обращения: 23.04.2015, 24.04.2015, 25.04.2015, 22.04.2016, 23.04.2016, 24.04.2016, 13.06.2016, 06.09.2019, 14.09.2020).

Приложение А
(обязательное)
Фактическое исполнение доходов Федерального бюджета в 2017–2019 годах

Таблица А.1

В миллиардах рублей

Показатель	2017 год	2018 год	2019 год
<i>Доходы</i>	<i>15 088,9</i>	<i>19 454,9</i>	<i>20 188,8</i>
<i>Нефтегазовые доходы</i>	<i>5 971,9</i>	<i>9 017,8</i>	<i>7 924,3</i>
<i>Ненефтегазовые доходы</i>	<i>9 117,0</i>	<i>10 437,1</i>	<i>12 264,5</i>
<i>Связанные с внутренним производством</i>	<i>4 741,9</i>	<i>5 430,9</i>	<i>6 389,6</i>
НДС на товары, реализуемые на территории России	3 069,9	3 574,6	4 257,8
Акцизы на товары, производимые на территории России	909,6	860,7	946,7
Налог на прибыль	762,4	995,5	1 185,0
<i>Связанные с импортом</i>	<i>2 728,7</i>	<i>3 204,2</i>	<i>3 644,5</i>
НДС на товары, ввозимые на территорию России	2 067,2	2 442,1	2 837,4
Акцизы на товары, ввозимые на территорию России	78,2	96,3	90,3
Ввозные таможенные пошлины	583,2	665,8	716,9
<i>Прочие ненефтегазовые доходы</i>	<i>1 646,5</i>	<i>1 802,0</i>	<i>2 230,4</i>

Источник – www.gks.ru (дата обращения: 26.07.2020)

Приложение Б
(обязательное)
Консолидированный бюджет Российской Федерации в 2014-2019 года

Таблица Б.1

В миллиардах рублей

Показатели	Годы					
	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Доходы – всего, из них:	26766.1	26922.0	28181.5	31046.7	37320.3	39497,6
налог на прибыль организаций	2375.3	2599.0	2770.3	3290.1	4100.2	4543,2
налог на доходы физических лиц	2702.6	2807.8	3018.5	3252.3	3654.2	3956,4
страховые взносы на обязательное социальное страхование	5035.7	5636.3	6326.0	6784	7476.9	8167,2
налог на добавленную стоимость:						
на товары (работы, услуги), реализуемые на территории России	2188.8	3462.9	2657.7	3070.2	3574.8	4257,9
на товары, ввозимые на территорию России	1751.4	1839.4	1913.7	2067.4	2442.2	2837,5
акцизы по подакцизным товарам (продукции):						
производимым на территории России	1000.6	1014.4	1293.9	1521.3	1493.2	1277,5
ввозимым на территорию России	71.6	54.0	62.1	78.2	96.3	90,3
налоги на совокупный доход	315.1	347.8	388.5	446.9	520.5	596,8

В миллиардах рублей

Показатели	Годы					
	2014	2015	2016	2017	2018	2019
налоги на имущество	957.5	1068.6	1117.1	1250.5	1397	1351,1
налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	2934.7	3250.7	2951.8	4162.9	6178.5	6258,9
доходы от внешнеэкономической деятельности	5463.7	3295.3	2606.0	2602.8	3708.8	3017,7
доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности	797.2	1149.2	1744.9	963.8	1021.7	1316,4
платежи при пользовании природными ресурсами	261.5	198.7	272.7	369.5	376.2	508,1
доходы от оказания платных услуг (работ) и компенсации затрат государства		429.9	200.0	189.7	213	206,0
доходы от продажи материальных и нематериальных активов			211.4	248.2	277.6	253,7
безвозмездные поступления	134.2	234.8	122.8	98.8	126.7	157,4
Расходы – всего	27611.7	29741.5	31323.7	32395.7	34284.7	37382,2
Дефицит, профицит	845.6	2819.5	3142.1	1349.1	3035.6	2115,3

Источник – www.gks.ru (дата обращения: 26.07.2020)

Приложение В
(обязательное)
Удельный вес налогов в общей сумме доходов Консолидированного бюджета
Российской Федерации в 2014-2019 годах

Таблица В.1

Показатели	Удельный вес налогов в общей сумме доходов по годам, в млрд. р.						Удельный вес в общей сумме доходов по годам, в %					
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Доходы – всего, из них:	26766,1	26922,0	28181,5	31046,7	37320,3	39497,6	100	100	100	100	100	100
налог на прибыль организаций	2375,3	2599,0	2770,3	3290,1	4100,2	4543,2	8,87	9,65	9,83	10,60	10,99	11,50
налог на доходы физических лиц	2702,6	2807,8	3018,5	3252,3	3654,2	3956,4	10,10	10,43	10,71	10,48	9,79	10,02
страховые взносы на обязательное социальное страхование	5035,7	5636,3	6326,0	6784,0	7476,9	8167,2	18,81	20,94	22,45	21,85	20,03	20,68
налог на добавленную стоимость:												
на товары (работы, услуги), реализуемые на территории России	2188,8	3462,9	2657,7	3070,2	3574,8	4257,9	8,18	12,86	9,43	9,89	9,58	10,78
на товары, ввозимые на территорию России	1751,4	1839,4	1913,7	2067,4	2442,2	2837,5	6,54	6,83	6,79	6,66	6,54	7,18

Показатели	Удельный вес налогов в общей сумме доходов по годам, в млрд. р.						Удельный вес в общей сумме доходов по годам, в %					
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2014	2015	2016	2017	2018	2019
акцизы по подакцизным товарам (продукции):												
производимым на территории России	1000,6	1014,4	1293,9	1521,3	1493,2	1277,5	3,74	3,77	4,59	4,90	4,00	3,23
ввозимым на территорию России	71,6	54,0	62,1	78,2	96,3	90,3	0,27	0,20	0,22	0,25	0,26	0,23
налоги на совокупный доход	315,1	347,8	388,5	446,9	520,5	596,8	1,18	1,29	1,38	1,44	1,39	1,51
налоги на имущество	957,5	1068,6	1117,1	1250,5	1397	1351,1	3,58	3,97	3,96	4,03	3,74	3,42
налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	2934,7	3250,7	2951,8	4162,9	6178,5	6258,9	10,96	12,07	10,47	13,41	16,56	15,85
доходы от внешнеэкономическо й деятельности	5463,7	3295,3	2606,0	2602,8	3708,8	3017,7	20,41	12,24	9,25	8,38	9,94	7,64
доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности	797,2	1149,2	1744,9	963,8	1021,7	1316,4	2,98	4,27	6,19	3,10	2,74	3,33

Показатели	Удельный вес налогов в общей сумме доходов по годам, в млрд. р.						Удельный вес в общей сумме доходов по годам, в %					
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2014	2015	2016	2017	2018	2019
платежи при пользовании природными ресурсами	261,5	198,7	272,7	369,5	376,2	508,1	0,98	0,74	0,97	1,19	1,01	1,29
доходы от оказания платных услуг (работ) и компенсации затрат государства		429,9	200,0	189,7	213	206,0		1,60	0,71	0,61	0,57	0,52
доходы от продажи материальных и нематериальных активов			211,4	248,2	277,6	253,7			0,75	0,80	0,74	0,64
безвозмездные поступления	134,2	234,8	122,8	98,8	126,7	157,4	0,50	0,87	0,44	0,32	0,34	0,40

Источник – www.gks.ru (дата обращения: 26.07.2020)

Приложение Г
(обязательное)
Подходы к определению понятия «контроль»

Таблица Г.1

Определение	Авторы, источник
1. «Проверка, а также наблюдение с целью проверки, Лица, занимающиеся этим делом, контролер» [127].	С.И.Ожегов «Словарь русского языка»
2. «Составная часть управления экономическими объектами и процессами, заключающаяся в наблюдении за объектами с целью проверки соответствия наблюдаемого состояния объекта желаемому и необходимому состоянию, предусмотренному законами, положениями, инструкциями, другими нормативными актами, а также программами, планами, договорами, проектами, соглашениями» [145, с. 161]	Б.А.Райзберг «Современный экономический словарь»
3. «На предприятии контроль заключается в том, чтобы проверить, все ли выполняется в соответствии с утвержденными планами, разработанными инструкциями и принципами. Его цель — выявить слабые места и ошибки, своевременно исправить их и не допускать повторения. Контролируется все: предметы, люди, воздействия» [157].	А.Файоль, Г.Эмерсон, Ф.Тейлор, Г.Форд «Управление – это наука и искусство»
4. «Контроль - не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях, привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем» [45].	Декларация руководящих принципов финансового контроля (Лима, 17 - 26 октября 1977 года)
5. «Контроль — постоянный процесс, обеспечивающий достижение организацией принятых целей развития, путем своевременного обнаружения возникающих в ходе производственно- хозяйственной деятельности объектов управления проблем (отклонений от плановых заданий, нормативов, стандартов) и изменений внешней среды» [103; с. 138].	А.К.Казанцев «Общий менеджмент»
6. «Контрольная среда, которая обеспечивает разделение несовместимых функций, позволяющих принимать комплексные управленческие решения, касающиеся, в первую очередь, использования имущества организации. Под несовместимыми функциями здесь понимаются те из них, сосредоточение которых у одного лица может способствовать совершению им случайных или умышленных ошибок, а также затруднять их обнаружение» [151;С. 10].	Б.Н.Соколов «Внутренний контроль в коммерческих организациях»

Определение	Авторы, источник
7. «Контроль – процесс разработки и реализации мероприятий, направленных на повышение надежности работы организации» [125;С. 8].	Т.С.Новашина «Финансовый анализ»
8. «Контроль, как элемент системы, который развивается всегда вместе с развитием общественных отношений, претерпевает серьезные изменения в ходе смены общественно экономических формаций, эволюционных изменений, развития политической системы общества, органов государственного управления» [158, с. 541-543].	Е.С.Халяпина «Генезис понятия контроль»
9. «Одна из функций менеджмента, обеспечивающую постоянный процесс достижения целей организации путем своевременного обнаружения, возникающих в ходе производственно-хозяйственной деятельности объектов управления проблем и изменений внешней среды» [123].	М.Х.Мескон, М.Альберт, Ф.Хедоури «Основы менеджмента»
10.«Контроль – аналитическая функция управления, в рамках которой субъект управления осуществляет комплекс мер наблюдения за подготовкой, принятием и ходом реализации управленческих решений, а также проверки фактического состояния государственной организации (подразделения, сотрудника)» [97, с. 122].	Р.В.Голощапов, А.Г.Пятков «Государственное управление: учебное пособие»
11.«Контроль как функция управления позволяет получать информацию о состоянии объекта управления, его характере и результативности управленческого воздействия на него» [141, с. 23].	Ю.И.Подшивалов «Понятие государственного финансового контроля»
12.«Признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном законодательством» [4].	Налоговый кодекс
13.«Сущность налогового контроля выражается в том, что при его проведении проверяется соблюдение налогоплательщиками (плательщиками сбора) и налоговыми агентами норм налогового законодательства» [172, с. 15].	А.А.Ялбулганова «Налоговое право России в вопросах и ответах: учебное пособие
14.Определяют налоговый контроль как «процесс, обеспечивающий достижение поставленных целей, задач и плановых параметров, в том числе путем применения налоговых санкций. Контроль предполагает выявление отклонений, фактически достигнутых объектом управления результатов за определенный период времени от запланированных, а также принятие мер, направленных на устранение выявленных отклонений» [87, с. 35].	С.В.Барулин, Е.А.Ермакова, В.В.Степаненко «Налоговый менеджмент: учебное пособие»

Источник – составлено автором по результатам исследования

Таблица Д.1

[illegible]

ние) ошибок										
Повышени е надежност и организац и										1
Разделение несовмести мых функций										1
Принимать управленче ские решения										1
Выявление проблем										1
Влияние изменений внешней среды										4
Кто проводит (контролер ы, аудиторы, проверяю щие)										1

Источник – составлено автором по результатам исследования

Приложение Е
(обязательное)
Задачи контроля расчетов с бюджетом: внешнего и внутреннего

Таблица Е.1

Задачи внешнего контроля	Задачи внутреннего контроля	Сходство	Различия
Мобилизация налоговых доходов	Повышение эффективности управления финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта	Повышение эффективности управления хозяйствующего субъекта приводит к росту показателей финансово-хозяйственной деятельности, в том числе, выручки, чистой прибыли, способствует привлечению дополнительной рабочей силы, а, следовательно, увеличению налоговых отчислений.	
Проверка полноты и своевременности расчетов с бюджетом, соблюдения действующего законодательства	Проверка достоверности предоставляемой отчетности (бухгалтерской и налоговой), соблюдения действующего законодательства	И внутренний, и внешний контроль расчетов с бюджетом ориентированы на достоверность бухгалтерской и налоговой отчетности, соблюдение действующего законодательства	
Устранение и предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах хозяйствующими субъектами	Устранение и предупреждение нарушений ведения финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта	И внутренний, и внешний контроль расчетов с бюджетом ориентированы на устранение и предупреждение нарушений ведения финансово-хозяйственной деятельности.	

Задачи внешнего контроля	Задачи внутреннего контроля	Сходство	Различия
Оценка целесообразности и эффективности формирования доходов и расходов, ценообразование	Проверка правомерности оценки имущества, результативности расходования ресурсов, ценообразование	И внутренний, и внешний контроль расчетов с бюджетом ориентированы на правомерность признания доход и расходов.	
Минимизация налоговых рисков	Минимизация налоговых рисков	Налоговые риски организаций несут дополнительную финансовую нагрузку, как для бюджета, так и самого хозяйствующего субъекта, в связи с увеличением трудозатрат на их выявление и устранение, а для организаций последствия могут быть так же в виде санкций за нарушение налоговой дисциплины.	
	Минимизация налоговых платежей	Законная минимизация налогов (оптимизация). Несмотря на то, что внутренний контроль расчетов с бюджетом ориентирован на минимизацию налоговых платежей, а внешний контроль ставит задачи максимального пополнения бюджетов разных уровней, функционирование хозяйствующих субъектов и налоговых органов осуществляется в рамках правового поля, что интегрирует интересы и тех, и других на устранение и предупреждение нарушений ведения финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, и, как следствие, обуславливает необходимость применения единообразного подхода контроля расчетов с бюджетом.	Незаконная минимизация налогов. При внешнем контроле проверки проводятся с целью выявления и пресечения данных фактов, при внутреннем контроле – сокрытия (с посылка собственника).

Источник – составлено автором по результатам исследования

Приложение Ж
(обязательное)
Подходы к определению понятия «аналитические процедуры»

Таблица Ж.1

Определение	Авторы, источник
1. «Аналитические процедуры состоят из оценки финансовой информации путем изучения взаимосвязей между финансовой и нефинансовой информацией. Аналитические процедуры представляют собой анализ имеющих важное значение коэффициентов и тенденций, включая последующее изучение их колебаний и взаимосвязей, если те не согласовываются с другой уместной информацией или отклоняются от предсказанных значений» [48].	Международный стандарт аудита 520 (МСА 520) «Аналитические процедуры»
2. «Аналитическая процедура - оценка финансовой, экономической информации на основе изучения соотношений между учетными и внеучетными (аналитическими) данными, а также сравнение данных, зарегистрированных в финансовой отчетности, и данных, полученных в процессе аудита» [113].	Л.Ш.Лозовский «Словарь аудитора и бухгалтера»
3. «Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, а также причин таких ошибок и искажений» [122, с. 92].	Е.М.Мерзликина, Ю.П.Никольская «Аудит: учебник»
4. «Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации» [140, с. 237].	М.Н.Пилипенко «Развитие методики учета и аудита затрат во вспомогательных производствах коммерческой организации»
5. «Аналитические процедуры представляют собой один из способов получения аудиторских доказательств и один из видов аудиторских процедур, состоящих в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяющего экономического субъекта» [100].	Б.Т.Жарылгасова, А.Е.Суглобова «Международные стандарты аудита»

Определение	Авторы, источник
6. «Аналитические процедуры – это анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых показателей с целью выявления причин ошибок и искажений» [124].	И.А.Налетова, Т.Е.Слободчикова «Аналитические процедуры»
7. «Аналитические процедуры (аналитические тесты) представляют собой оценку финансовой информации на основе изучения вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными, в том числе сравнения сумм с ожидаемыми суммами, которые определил аудитор» [83].	Э.А.Аренс, Дж.К.Лообек «Аудит»
8. «Под аналитическими процедурами понимается анализ существенных коэффициентов и тенденций, включая последующее изменение различных отклонений (флуктуаций) и взаимосвязей, не согласующихся с другой значимой информацией или отклоняющихся от прогнозных данных» [153].	Е.С.Соколова, А.А.Ситнов «Международные стандарты аудита»
9. «Аналитические процедуры, представляющие собой один из видов аудиторских процедур по существу, - это выявление, анализ и оценка соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта» [168].	А.Д.Шеремет, В.П.Суйц «Аудит: учебник»
10. «Аналитические процедуры — это анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучение связи этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причин возможных отклонений от нее» [171, с. 98].	Г.А.Юдина, М.Н.Черных «Основы аудита: учебное пособие»
11. «Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок» [91, с. 117].	Н.А.Богданова «Основы аудита. Учебное пособие»
12. «Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений» [152, с. 126].	Е.С.Соколова «Основы аудита: Учебно-методический комплекс»

Определение	Авторы, источник
13. «Аналитические процедуры – анализ значимых показателей и тенденций, включая исследование колебаний и взаимосвязей, которые не согласуются с другой соответствующей информацией или отклоняются от прогнозных значений» [144, с. 160].	И.С.Поспелков «Основы аудита: учебное пособие»
14. «Анализ (аналитические процедуры) – сравнение отдельных показателей, на стадии планирования проверки помогает аудитору определить характер и время проверки, объём аудиторских процедур; на стадии проведения проверки даёт возможность обработать значительную часть информации; на заключительной стадии проверки – дать общий обзор финансовой информации» [86, с. 89].	Е.В.Броило «Теоретические основы аудита»
15. «Аналитические процедуры – анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях аудируемого лица, а также изучение взаимосвязи этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причин возможных отклонений от нее» [80, с. 286].	Л.Г.Абдукаримова «Основы аудита. Учебное пособие»
16. «Аналитические процедуры – анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого экономического субъекта с целью выявления необычного или неверного отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин таких ошибок и искажений» [165, с. 79].	Ф.Л.Шаров, В.Т.Агаев, М.В.Гладкова, Е.П.Жарковская, Р.Ф.Мартынова, А.В.Косевич «Основы аудита. Учебное пособие»
17. «Под аналитическими процедурами подразумеваются анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого экономического субъекта с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин таких ошибок и искажений» [150, с. 112-113].	А.А.Савин, А.А.Савина «Аудит и налогообложение»
18. «Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансово-экономических показателей» [79, с. 30].	А.В.Абакумова «Основы аудита. Учебное пособие»

Источник - составлено автором по результатам исследования

Приложение И
(обязательное)
Определения «аналитические процедуры», рассматриваемые экономистами

Таблица И.1

Номер определения из Приложения Д/ Элемент определения «аналитические процедуры»	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	Всего элементов в рассмотренных определениях
Оценка информации	+	+	+	+	-	+	+	-	-	-	+	+	-	-	-	+	+	+	11
Анализ информации	-	-	+	+	-	+	-	-	-	-	+	+	-	-	-	+	+	+	8
Анализ (коэффициентов, тенденций, соотношений)	+	-	-	-	-	-	-	+	+	+	-	-	+	-	+	-	-	-	6
Способ получения аудиторских доказательств	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Вид аудиторский процедур	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
Сравнение (данных, показателей)	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	3
Выявление соотношений	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
Изучение (исследование) взаимосвязей	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	4
Изучение колебаний	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	2
Изучение соотношений, закономерностей	-	+	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	4
Исследование показателей	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	+	+	-	-	-	+	+	+	7
Изучение отклонений	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1

Номер определения из Приложения Д/ Элемент определения «аналитические процедуры»	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	Всего элементов в рассмотренных определениях
Выявление необычных, неправильно отраженных хозяйственных операций	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	+	-	4
Выявление причин ошибок, отклонений	-	-	+	-	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	+	+	+	-	7

Источник – составлено автором по результатам исследования

Приложение К
(обязательное)

**Рабочий документ РД-1-УП. Основные положения ведения бухгалтерского и
налогового учета (заполняется лицом, проводящим проверку)**

Таблица К.1 – Основные сведения

Наименование хозяйствующего субъекта, ИНН, КПП	
Период проведения проверки	
Фактически осуществляемый вид деятельности	
Режим налогообложения	
ФИО лица, осуществляющего проверку	
Дата заполнения документа	

Таблица К.2 – Данные учетной политики

Объект учета	Метод (способ) ведения учета	Комментарии
Метод определения доходов и расходов		
Незавершенное производство		
Оценка сырья и материалов		
Амортизация, определение срока полезного использования (оценка активов и обязательств)		
Создание резервов		
Раздельный учет хозяйственных операций		
Иные объекты учета, в зависимости от осуществляемых хозяйственных операций		

Лицо, осуществляющее проверку

Подпись

ФИО

Источник – составлено автором по результатам исследования

Приложение Л
(обязательное)
Рабочий документ РД-2-К. Сбор и анализ финансовой и нефинансовой информации в отношении
контрагентов хозяйствующего субъекта

Таблица Л.1 – Основные сведения

Наименование хозяйствующего субъекта, ИНН, КПП	
Период проведения проверки	
Фактически осуществляемый вид деятельности	
Режим налогообложения	
ФИО лица, осуществляющего проверку	
Дата заполнения документа	

Таблица Л.2 – Анализ денежных и товарных потоков

Наименование контрагента	ИНН	Предмет договора/ Назначение платежа	Сумма операций								Информация с сайта ФНС России, сведения о ликвидации (реорганизации), наличие сайта, анализ отчетности, сведения о должностных лицах, взаимозависимость/аффилированность/подконтрольность, иные сведения
			1-й период		2-й период		3-й период		текущий период		
			поставщик (субподрядчик)	покупатель (заказчик)	поставщик (субподрядчик)	покупатель (заказчик)	поставщик (субподрядчик)	покупатель (заказчик)	поставщик (субподрядчик)	покупатель (заказчик)	
2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Лицо, осуществляющее проверку _____
(Подпись) _____ ФИО

Источник – составлено автором по результатам исследования

Приложение М
(обязательное)
Рабочий документ РД-3/1-АП. Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом
(заполняется лицом, проводящим проверку)

Таблица М.1 – Основные сведения

Наименование хозяйствующего субъекта, ИНН, КПП	
Период проведения проверки	
Фактически осуществляемый вид деятельности	
Режим налогообложения	
ФИО лица, осуществляющего проверку	
Дата заполнения документа	

Таблица М.2 – Проведение аналитических процедур счетов синтетического учета 09 «Отложенные налоговые активы», 77 «Отложенные налоговые обязательства, 68 «Расчеты по налогам и сборам», 99 «Прибыли и убытки» и показателей деклараций по налогу на прибыль, отчетов о прибылях и убытках

Данные бухгалтерских справок	Показатели оборотов счетов	Показатели строк отчета о финансовых результатах	Примечание
1	2	3	4
1. Контроль величины вычитаемой временной разницы	Оборот по дебету счета 09 минус оборот по кредиту счета 09	«Изменение отложенных налоговых активов»	Показали гр. 2 и гр. 3 должны совпадать (при наличии расхождений - установить причину)

Данные бухгалтерских справок	Показатели оборотов счетов	Показатели строк отчета о финансовых результатах	Примечание
1	2	3	4
2. Контроль величины налогооблагаемой временной разницы	Оборот по кредиту счета 77 минус оборот по дебету счета 77	«Изменение отложенных налоговых обязательств»	Показали гр. 2 и гр. 3 должны совпадать (при наличии расхождений - установить причину)
3. Контроль величины постоянных налоговых обязательств (активов)	Оборот по дебету счета 99 «Постоянное налоговое обязательство» минус оборот по кредиту сета 99 «Постоянный налоговый актив»	«Постоянные налоговые обязательства (активы)»	Показали гр. 2 и гр. 3 должны совпадать (при наличии расхождений - установить причину)
4. Контроль применения организацией ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, где текущий налог на прибыль рассчитывается по формуле: «ТН=УР+ПНО+ОНА-ОНО, где ТН - текущий налог на прибыль, УР – условный расход, ПНО - постоянное налоговое обязательство, ОНА – отложенный налоговый актив, ОНО – отложенное налоговое обязательство» [40]	Обороты по кредиту счета 68 «Налог на прибыль»	«Текущий налог на прибыль»	Показатели строки «Текущий налог на прибыль» отчета о финансовых результатах и строки «Сумма исчисленного налога на прибыль» декларации по налогу на прибыль должны совпадать (при наличии расхождений - установить причину)

Лицо, осуществляющее проверку _____
 (Подпись) _____ ФИО

Источник – составлено автором по результатам исследования

Приложение Н
(обязательное)
Рабочий документ РД-3/2-АП. Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом
(заполняется лицом, проводящим проверку)

Таблица Н.1 – Основные сведения

Наименование хозяйствующего субъекта, ИНН, КПП	
Период проведения проверки	
Фактически осуществляемый вид деятельности	
Режим налогообложения	
ФИО лица, осуществляющего проверку	
Дата заполнения документа	

Таблица Н.2 – Показатели, используемые для проведения аналитических процедур счетов синтетического и аналитического учета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и показателей деклараций по налогу на прибыль отчетов о финансовых результатах

Наименование показателя	Источник	Условное обозначение	Значение показателя (тыс.р.)
ДОХОДЫ			
1. К 90 субсчет «Выручка»	Общая оборотно-сальдовая ведомость	В90	

Наименование показателя	Источник	Условное обозначение	Значение показателя (тыс.р.)
2. Сумма строк Д 90 субсчет «НДС», Д 90 субсчет «Акцизы», Д 90 субсчет «Экспортные пошлины»	Общая оборотно-сальдовая ведомость	Н90	
3. Строка «Выручка»	Отчет о финансовых результатах	В	
4. Строка «Доходы от реализации»	Декларация по налогу на прибыль	Д	
5. К 91 субсчет «Прочие доходы»	Общая оборотно-сальдовая ведомость	ПД91	
6. Д 91 субсчет «НДС»	Общая оборотно-сальдовая ведомость	Н91	
7. Сумма строк «Доходы от участия в других организациях», «Проценты к получению», Прочие доходы»	Отчет о финансовых результатах	ПД	
8. Строка «Внереализационные доходы»	Декларация по налогу на прибыль	ВД	
РАСХОДЫ			
9. Д 90 субсчет «Коммерческие расходы»	Общая оборотно-сальдовая ведомость	КР90	
10. Д 90 субсчет «Управленческие расходы»	Общая оборотно-сальдовая ведомость	УР90	
11. Строка «Валовая прибыль»	Отчет о финансовых результатах	ВП	
12. Строка «Прибыль (убыток) от продаж»	Отчет о финансовых результатах	ПП	
13. Оборот по дебету счета 90 в корреспонденции с 99 счетом	Общая оборотно-сальдовая ведомость	Д90К99	
14. Оборот по кредиту счета 90 в корреспонденции с 99 счетом	Общая оборотно-сальдовая ведомость	Д99К90	
15. Строка «Прибыль до налогообложения»	Отчет о финансовых результатах	ПН	

Наименование показателя	Источник	Условное обозначение	Значение показателя (тыс.р.)
16. Оборот по дебету счета 91 в корреспонденции с 99 счетом	Общая оборотно-сальдовая ведомость	Д91К99	
17. Оборот по кредиту счета 91 в корреспонденции с 99 счетом	Общая оборотно-сальдовая ведомость	Д99К91	

Таблица Н.3 – Аналитические процедуры счетов синтетического и аналитического учета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и показателей деклараций по налогу на прибыль отчетов о финансовых результатах

Наименование аналитической процедуры	Контрольное соотношение показателей таблицы Н.2	Результат	Комментарии
1. Контроль полноты отражения доходов от основной деятельности в бухгалтерском учете (АП - 1)	В-(В90-Н90)	0	При выявлении отклонений необходимо установить причины расхождений данных показателей
2. Контроль полноты отражения доходов от основной деятельности в налоговом учете (АП - 2)	Д-В	0	причины отклонений - применение ПБУ/18, не отражение доходов (выручки)
3. Контроль полноты отражения прочих доходов в бухгалтерском учете (АП - 3)	ПД-(ПД91-Н91)	0	При выявлении отклонений необходимо установить причины расхождений данных показателей
4. Контроль полноты отражения внереализационных доходов в налоговом учете (АП - 4)	ВД-ПД	0	причины отклонений - применение ПБУ/18, не отражение прочих доходов (внереализационных доходов)
5. Контроль полноты отражения прибыли от продаж 1 (АП - 5)	ПП-(ВП-КР90-УР90)	0	При выявлении отклонений необходимо установить причины расхождений данных показателей
6. Контроль полноты отражения прибыли от продаж 1 (АП - 6)	ПП-(Д90К99-Д99К90)	0	При выявлении отклонений необходимо установить причины расхождений данных показателей

Наименование аналитической процедуры	Контрольное соотношение показателей таблицы Н.2	Результат	Комментарии
7. Контроль полноты отражения прибыли до налогообложения (АП - 7)	ПН- (ПП+Д91К99- Д99К91)	0	При выявлении отклонений необходимо установить причины расхождений данных показателей

Лицо, осуществляющее проверку _____
(Подпись) _____ ФИО

Источник – составлено автором по результатам исследования

Приложение П
(обязательное)
Рабочий документ РД-3/3-АП. Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом
(заполняется лицом, проводящим проверку)

Таблица П.1 – Основные сведения

Наименование хозяйствующего субъекта, ИНН, КПП	
Период проведения проверки	
Фактически осуществляемый вид деятельности	
Режим налогообложения	
ФИО лица, осуществляющего проверку	
Дата заполнения документа	

Таблица П.2 – Анализ структуры счетов 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу» и других счетов

Структура затрат	счет бухгалтерского учета	показатель 20 __	показатель 20__	показатель 20__	Комментарии

Лицо, осуществляющее проверку _____

 (Подпись) ФИО

Источник – составлено автором по результатам исследования

Приложение Р
(обязательное)
Рабочий документ РД-3/4-АП. Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом
(заполняется лицом, проводящим проверку)

Таблица Р.1 – Основные сведения

Наименование хозяйствующего субъекта, ИНН, КПП	
Период проведения проверки	
Фактически осуществляемый вид деятельности	
Режим налогообложения	
ФИО лица, осуществляющего проверку	
Дата заполнения документа	

Таблица Р.2 – Аналитические процедуры счетов синтетического и аналитического учета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и показателей деклараций по налогу на добавленную стоимость (исчислено налога), в рублях

Год	Квартал	НДС с реализации 20 %	НДС с реализации 10 %	НДС с реализации 10/110	НДС с реализации 20/120	Сумма граф 3-6, в т.ч. имущественного комплекса в целом	Анализ счета 68 в корреспонденции с дебетовым оборотом счета 90.3	Отклонение (7-8)	Сумма налога, подлежащая восстановлению	Анализ счета 68 в корреспонденции с дебетовым оборотом счета 19	Отклонение (10-11)	НДС с авансов полученных	Анализ счета 68 в корреспонденции с дебетовым оборотом счета 76ВА	Отклонение (13-14)	Всего исчислено налога по данным декларации	Дебетовый оборот 68 счета	Отклонение (16-17)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
20__	1 кв.																
	2 кв.																
	3 кв.																
	4 кв.																
Итого по году																	
20__	1 кв.																
	2 кв.																

Год	Квартал	НДС с реализации 20 %	НДС с реализации 10 %	НДС с реализации 10/110	НДС с реализации 20/120	Сумма граф 3-6, в т.ч. имущественного комплекса в целом	Анализ счета 68 в корреспонденции с дебетовым оборотом счета 90.3	Отклонение (7-8)	Сумма налога, подлежащая восстановлению	Анализ счета 68 в корреспонденции с дебетовым оборотом счета 19	Отклонение (10-11)	НДС с авансов полученных	Анализ счета 68 в корреспонденции с дебетовым оборотом счета 76ВА	Отклонение (13-14)	Всего исчислено налога по данным декларации	Дебетовый оборот 68 счета	Отклонение (16-17)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
	3 кв.																
	4 кв.																
Итого по году																	
20__	1 кв.																
	2 кв.																
	3 кв.																
	4 кв.																
Итого по году																	
Итого																	

Таблица Р.3 – Аналитические процедуры счетов синтетического и аналитического учета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и показателей деклараций по налогу на добавленную стоимость (Сумма налоговых вычетов, заявленных к возмещению), в рублях

Год	Квартал	Сумма налога, по приобретенным ценностям	Анализ счета 68 в корреспонденции с кредитовым оборотом счета 19.3	Отклонение (19-20)	Сумма налога, уплаченная таможенным органам	Анализ счета 68 в корреспонденции с кредитовым оборотом счета 19 субсчет «НДС, уплаченный по ввозимым товарам»	Отклонение (22-23)	Сумма налога, уплаченная в бюджет налогоплательщиком в качестве покупателя - налогового агента	Анализ счета 68 в корреспонденции с кредитовым оборотом счета	Отклонение (25-26)	Сумма налога, по авансам выданным	Анализ счета 68 в корреспонденции с кредитовым оборотом счета	Отклонение (28-29)	Сумма налоговых вычетов всего	Кредитовый оборот 68 счета	Отклонение (31-32)
1	2	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33
20__	1 кв.															
	2 кв.															
	3 кв.															
	4 кв.															
Итого по году																
20__	1 кв.															
	2 кв.															
	3 кв.															

Год	Квартал	Сумма налога, по приобретенным ценностям	Анализ счета 68 в корреспонденции с кредитовым оборотом счета 19.3	Отклонение (19-20)	Сумма налога, уплаченная таможенным органам	Анализ счета 68 в корреспонденции с кредитовым оборотом счета 19 субсчет «НДС, уплаченный по ввозимым товарам»	Отклонение (22-23)	Сумма налога, уплаченная в бюджет налогоплательщиком в качестве покупателя - налогового агента	Анализ счета 68 в корреспонденции с кредитовым оборотом счета	Отклонение (25-26)	Сумма налога, по авансам выданным	Анализ счета 68 в корреспонденции с кредитовым оборотом счета	Отклонение (28-29)	Сумма налоговых вычетов всего	Кредитовый оборот 68 счета	Отклонение (31-32)
1	2	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33
	4 кв.															
Итого по году																
20__	1 кв.															
	2 кв.															
	3 кв.															
	4 кв.															
Итого по году																
Итого																

Лицо, осуществляющее проверку _____
(Подпись) _____ ФИО

Источник – составлено автором по результатам исследования

Приложение С
(обязательное)

Рабочий документ РД-3/5-АП. Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом
(заполняется лицом, проводящим проверку)

Таблица С.1 – Основные сведения

Наименование хозяйствующего субъекта, ИНН, КПП	
Период проведения проверки	
Фактически осуществляемый вид деятельности	
Режим налогообложения	
ФИО лица, осуществляющего проверку	
Дата заполнения документа	

Таблица С.2 – Аналитические процедуры счетов синтетического и аналитического учета 68 «Расчеты по налогам и сборам», 91 «прочие доходы и расходы» и показателей деклараций по налогу на имущество, в рублях

Период	Декларация по налогу на имущество		Счет 68 субсчет «Расчеты по налогу на имущество»		Отклонения		Отражение начисленного налога на имущество на счете 91	Отклонения
	Начислено	уплачено (данные по р/с, КРСБ)	К68 (начислен налог)	Д 68 (уплачен налог)	гр.2-гр.4	гр.4-гр.5		
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Лицо, осуществляющее проверку _____
(Подпись) _____ ФИО

Источник – составлено автором по результатам исследования

Приложение Т
(обязательное)
Рабочий документ РД-3/6-АП. Аналитические процедуры контроля расчетов с бюджетом
(заполняется лицом, проводящим проверку)

Таблица Т.1 – Основные сведения

Наименование хозяйствующего субъекта, ИНН, КПП	
Период проведения проверки	
Фактически осуществляемый вид деятельности	
Режим налогообложения	
ФИО лица, осуществляющего проверку	
Дата заполнения документа	

Таблица Т.2 – Проведение аналитических процедур счетов синтетического и аналитического учета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», в рублях

Дата начисления НДФЛ	Дата уплаты НДФЛ	Сумма начисленного налога	Сумма уплаченного налога	Расхождения
1	2	3	4	5

Таблица Т.3 – Проведение аналитических процедур счетов синтетического и аналитического учета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 90 «Продажи», 91 «прочие доходы и расходы», показателей справок по форме 2-НДФЛ, в рублях

Период	Начисленная зарботная плата	Выплаченная зарботная плата	Начисленная и уплаченная зарботная плата, отраженная на расходах хозяйствующего субъекта	Сумма доходов, отраженная по справкам 2- НДФЛ	Расхождения	Комментарии
1	2	3	4	5	6	7

Лицо, осуществляющее проверку _____
(Подпись) _____ ФИО

Источник – составлено автором по результатам проверки

Приложение У
(обязательное)
Распределение действующих строительных организаций
в Российской Федерации по формам собственности

Таблица У.1

	На 01.01. 2013	На 01.01. 2014	На 01.01. 2015	На 01.01. 2016	На 01.01. 2017	На 01.01. 2018	На 01.01. 2019
Всего	205075	217961	226838	235351	271604	279496	278059
в том числе по формам собственности:							
государственная	950	879	818	832	778	759	592
муниципальная	449	403	395	461	426	442	395
частная	201274	214055	223022	233140	269548	276944	275742
смешанная русская	606	522	405	293	242	283	251
прочие	1796	2102	2198	625	610	1068	1079

Источник – www.gks.ru (дата обращения: 29.07.2020)

Приложение Ф
(обязательное)

Структура работ, выполненных организациями собственными силами по виду экономической деятельности «Строительство» в Российской Федерации в 2018 году без субъектов малого предпринимательства (в процентах к итогу)

Таблица Ф.1

Наименование работ	2018
Строительство – всего	100
в том числе:	
строительство зданий	35,6
разработка строительных проектов	0,09
строительство жилых и нежилых зданий	35,5
строительство инженерных сооружений	40,0
строительство автомобильных дорог и автомагистралей	18,4
строительство железных дорог и метро	2,3
строительство мостов и тоннелей	3,2
строительство инженерных коммуникаций для водоснабжения и водоотведения, газоснабжения	9,1
строительство коммунальных объектов для обеспечения электроэнергией и телекоммуникациями	2,6
строительство водных сооружений	0,8
работы строительные специализированные	23,4
разборка и снос зданий, подготовка строительного участка	6,7
производство электромонтажных, санитарно-технических и прочих строительно-монтажных работ	9,0
работы строительные отделочные	0,6

Источник – www.gks.ru (дата обращения: 30.07.2020)

Приложение X
(обязательное)
Объем работ, выполненных по виду экономической деятельности
«Строительство» в фактически действовавших ценах

Таблица X.1

В миллионах рублей

Округа/Области	2015	2016	2017	2018
Российская Федерация	7010355,7	7213464,2	7573046,8	8385742,4
Центральный федеральный округ	1780675,5	1842119,0	1984091,3	2064936,3
Белгородская область	76726,1	70984,8	88591,8	92754,5
Брянская область	24983,8	27764,4	28564,6	22471,9
Владимирская область	30576,2	34277,7	37927,0	40531,2
Воронежская область	107591,4	100403,6	107531,1	117407,4
Ивановская область	21859,1	20848,7	27843,5	25464,8
Калужская область	59763,0	53878,9	66936,2	58467,0
Костромская область	13498,7	10949,7	9020,1	11068,1
Курская область	43495,9	44911,5	50200,5	51991,7
Липецкая область	40838,0	42387,9	48597,2	53969,8
Московская область	320716,2	328468,0	357555,0	445412,7
Орловская область	23677,4	19544,1	21215,1	20545,2
Рязанская область	43439,9	40195,7	45602,2	54342,1
Смоленская область	23570,1	23923,6	25175,6	24446,5
Тамбовская область	33188,8	32733,2	33295,9	29188,3
Тверская область	30067,9	26126,8	31217,7	23616,8
Тульская область	39502,2	41727,1	42264,1	39750,0
Ярославская область	40965,4	46224,8	51456,2	48691,8
г. Москва	806215,3	876768,5	911097,4	904816,7

В миллионах рублей

Округа/Области	2015	2016	2017	2018
Северо-Западный федеральный округ	1048125,7	1154849,1	1067078,7	1211854,0
Республика Карелия	19128,9	16957,2	21720,5	30837,0
Республика Коми	77330,4	105320,8	45160,7	42461,2
Архангельская область	45903,8	56707,3	71549,2	77910,0
в том числе:				
Ненецкий автономный округ	9962,1	8720,2	12207,7	40650,3
Архангельская область без автономного округа	35941,7	47987,1	59341,5	37259,7
Вологодская область	55677,4	65769,2	91882,7	100981,3
Калининградская область	59929,7	72170,6	98824,8	146465,9
Ленинградская область	104491,5	98150,0	112532,4	159949,8
Мурманская область	34009,0	34379,2	45333,0	32932,2
Новгородская область	41877,7	58217,5	37324,0	23032,9
Псковская область	17435,7	21101,3	25274,4	24412,7
г. Санкт-Петербург	592341,5	626076,0	517477,2	572871,1
Южный федеральный округ	598496,4	563542,8	681884,5	712524,1
Республика Адыгея	11545,8	12868,0	12704,4	19313,7
Республика Калмыкия	3525,6	1320,8	2945,5	5246,0
Республика Крым	3351,2	16019,6	51085,8	146359,4
Краснодарский край	275549,8	252093,4	308669,3	287804,2
Астраханская область	36309,1	26473,6	32788,1	33177,2
Волгоградская область	86190,1	77005,7	91870,9	66932,0
Ростовская область	172545,6	159300,6	171252,6	115588,6
г. Севастополь	9479,3	18461,1	10568,0	38103,1

В миллионах рублей

Округа/Области	2015	2016	2017	2018
Северо-Кавказский федеральный округ	268787,1	272664,4	310232,1	345423,5
Республика Дагестан	123921,0	133440,4	153083,0	135068,3
Республика Ингушетия	7953,9	8209,7	6229,1	11350,3
Кабардино-Балкарская Республика	13460,0	14881,1	15384,9	14449,9
Карачаево-Черкесская Республика	13145,7	13678,3	14271,4	15431,7
Республика Северная Осетия – Алания	22445,0	23990,2	13761,3	19183,5
Чеченская Республика ¹⁾	25953,1	26494,0	29672,7	58333,5
Ставропольский край	61908,3	51970,7	77829,6	91606,4
Приволжский федеральный округ	1329777,2	1307540,6	1366814,1	1282503,4
Республика Башкортостан	180738,9	191359,1	195779,5	188578,6
Республика Марий Эл	15337,3	13214,7	13739,7	15204,6
Республика Мордовия	27060,1	28080,8	33020,4	19641,1
Республика Татарстан	334183,1	336856,6	344427,1	349096,0
Удмуртская Республика	44163,7	42729,0	40987,7	31157,9
Чувашская Республика	35325,5	35842,5	33865,2	46542,7
Пермский край	111970,1	104939,1	118037,3	110798,7
Кировская область	33945,6	33672,5	32297,5	27374,0
Нижегородская область	150106,8	153216,2	168993,3	143554,1
Оренбургская область	60566,7	49750,8	62949,9	65727,7
Пензенская область	39423,9	33648,4	31959,5	30047,4
Самарская область	170735,1	187629,5	191782,1	151481,5
Саратовская область	76562,1	54852,7	59974,4	58559,6

В миллионах рублей

Округа/Области	2015	2016	2017	2018
Ульяновская область	49658,5	41748,8	39000,2	44739,5
Уральский федеральный округ	816487,8	854442,6	874544,1	1359796,6
Курганская область	13182,3	12214,2	13973,0	13975,0
Свердловская область	188056,5	185498,0	188226,8	202412,5
Тюменская область	488850,3	534031,8	565906,3	1022043,3
в том числе:				
Ханты-Мансийский автономный округ – Югра	216178,1	196975,4	227074,9	338137,6
Ямало-Ненецкий автономный округ	138303,3	177220,5	157482,2	448833,0
Тюменская область без автономных округов	134369,0	159836,0	181349,2	235072,7
Челябинская область	126398,8	122698,6	106438,0	121365,8
Сибирский федеральный округ	733398,4	737558,7	741738,9	712472,4
Республика Алтай	6798,2	7524,6	6412,8	9004,4
Республика Тыва	4783,4	4922,8	6549,6	5832,6
Республика Хакасия	14770,1	15056,5	14544,8	14126,0
Алтайский край	52207,4	45834,0	56493,5	54549,9
Красноярский край	185744,2	201674,6	177180,9	161241,1
Иркутская область	98839,4	131836,0	130347,8	98249,6
Кемеровская область	111619,6	95732,5	117662,3	130606,8
Новосибирская область	142304,2	114883,5	117545,6	123978,5
Омская область	63374,4	62668,4	64752,0	73074,0
Томская область	52957,5	57425,8	50249,4	41809,5

В миллионах рублей

Округа/Области	2015	2016	2017	2018
Дальневосточный федеральный округ	434607,6	480747,0	546663,1	536985,3
Республика Бурятия	20703,0	23580,3	31505,1	27275,5
Республика Саха (Якутия)	91467,4	115985,6	151127,4	159705,5
Забайкальский край	25560,9	28749,9	30516,9	27906,4
Камчатский край	17306,4	22988,8	23113,7	22495,7
Приморский край	62960,2	66936,6	72270,2	65364,2
Хабаровский край	59323,0	59775,1	58097,5	63624,3
Амурская область	50477,9	52830,6	82527,4	97517,1
Магаданская область	19995,3	14666,4	14139,9	13627,0
Сахалинская область	78574,1	86085,7	69539,5	42181,8
Еврейская автономная область	5014,9	4868,7	9968,4	11312,4
Чукотский автономный округ	3224,5	4279,3	3857,2	5975,3

Сводные итоги по Российской Федерации включают объем работ, не наблюдаемых прямыми статистическими методами на федеральном уровне, не распределенных по субъектам Российской Федерации.

Источник – www.gks.ru (дата обращения: 31.07.2020)

Приложение Ц (обязательное)

Факторы, ограничивающие производственную деятельность строительных организаций (по материалам выборочного обследования), %

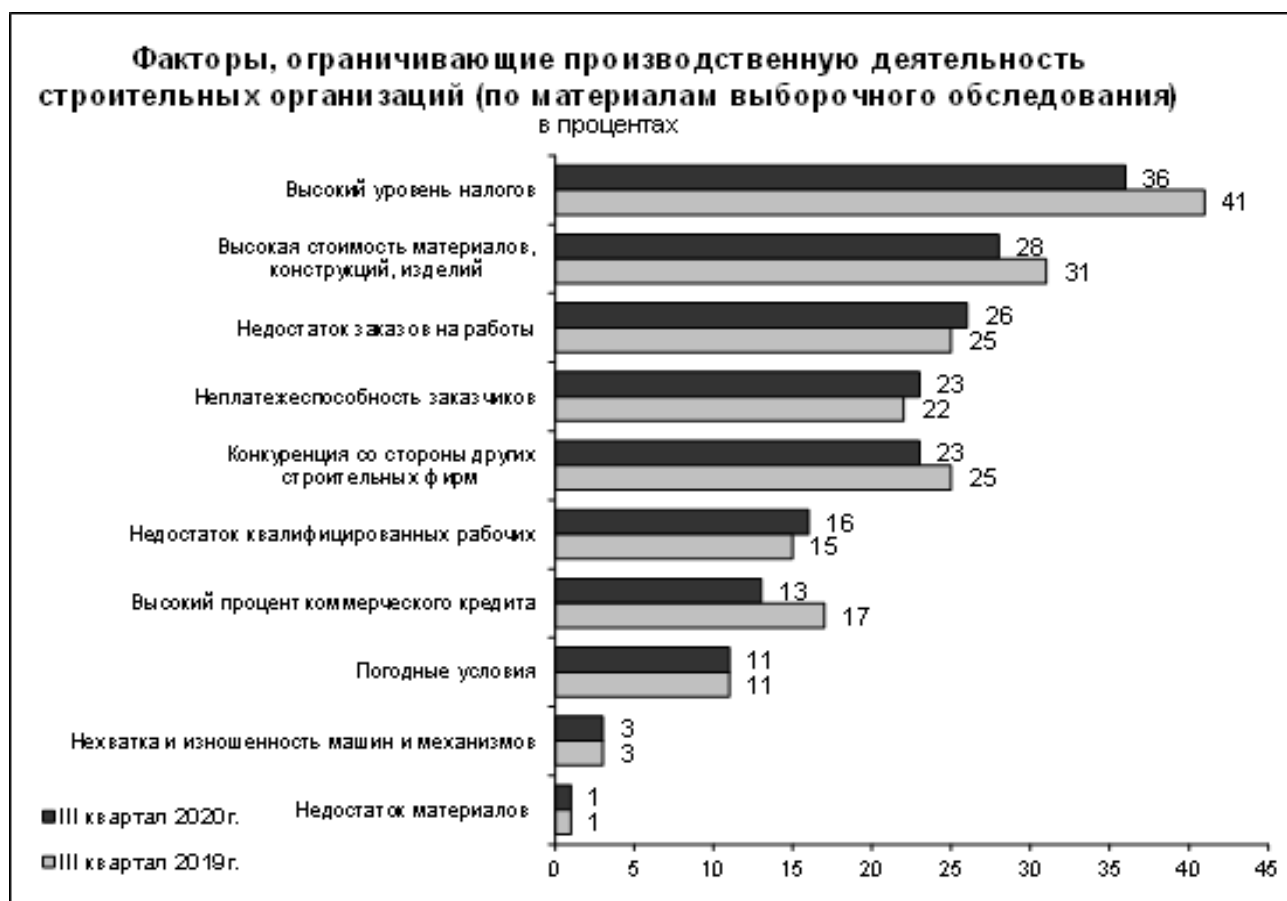


Рисунок Ц.1

Источник – www.gks.ru (дата обращения: 20.11.2020)

**Приложение Ч
(обязательное)**

**Показатели, отраженные в Листе 02 Декларации по налогу на прибыль 68
строительных организаций, состоящих на учете в г. Москве, доходы у
которых в двух налоговых периода превышали 120 млн р.**

Таблица Ч.1 – Показатели, отраженные в Листе 02 Декларации по налогу на прибыль 68 строительных организаций, состоящих на учете в г. Москве, доходы у которых в двух налоговых периода превышали 120 млн р. за первый налоговый период

Номер организации	Сумма доходов	Сумма расходов	К1	К2	Налоговая нагрузка по налогу на прибыль, %
2110	250406225	250259028	0,0006	0,9994	0,0118
209	1963983095	1958537342	0,0028	0,9972	0,0563
1815	281013706	279186106	0,0065	0,9935	0,1301
2862	220551565	214902306	0,0256	0,9744	0,5123
2882	396112728	388176977	0,0200	0,9800	0,4007
157	121980152	117812320	0,0342	0,9658	0,6834
1907	714749086	714612359	0,0002	0,9998	0,0038
318	1331101783	1318479792	0,0095	0,9905	0,1896
282	193333100	190182030	0,0163	0,9837	0,3260
1934	64156494	64015957	0,0022	0,9978	0,0438
258	366925394	335197317	0,0865	0,9135	1,7294
303	605753189	593537664	0,0202	0,9798	0,4041
2821	183040592	177969083	0,0277	0,9723	0,5541
1743	755377697	604506301	0,1997	0,8003	3,9946
1965	237375583	223605675	0,0580	0,9420	1,1602
1431	852174311	843880929	0,0097	0,9903	0,1946
1176	853103163	845619929	0,0088	0,9912	0,1754
1 627	338768583	283985965	0,1617	0,8383	3,2342
278	176494376	174990352	0,0085	0,9915	0,1704
1742	91736207	112627321	0,0000	1,2277	0,0000
200	413128457	413128457	0,0000	1,0000	0,0000

Номер организации	Сумма доходов	Сумма расходов	K1	K2	Налоговая нагрузка по налогу на прибыль, %
1394	258886087	255041347	0,0163	0,9851	0,3252
1261	89341985	87771315	0,0176	0,9824	0,3516
370	560147789	549310092	0,0193	0,9807	0,3870
279	177570815	167473653	0,0569	0,9431	1,1373
2178	118332547	117860715	0,0040	0,9960	0,0797
183	148462845	147301425	0,0078	0,9922	0,1565
1324	489153716	435962536	0,1087	0,8913	2,1748
1960	85291717	79174723	0,0717	0,9283	1,4344
1824	105267859	105167587	0,0010	0,9990	0,0191
415	144997792	133619640	0,0000	0,9215	0,0000
1956	66471160	65885521	0,0088	0,9912	0,1762
1780	161974096	156449612	0,0341	0,9659	0,6821
1839	637710198	637050174	0,0010	0,9990	0,0207
333	512638949	481214050	0,0613	0,9387	1,2260
2846	135403286	133151128	0,0166	0,9834	0,3327
403	171610348	143605991	0,1127	0,8368	2,2534
2008	395696178	374941369	0,0287	0,9475	0,5746
33	102967304	102620972	0,0034	0,9966	0,0673
1422	156503303	141802331	0,0185	0,9061	0,3700
2837	306255390	288339793	0,0585	0,9415	1,1700
2833	169888960	168625914	0,0074	0,9926	0,1487
1104	78574547	77654139	0,0117	0,9883	0,2343
218	131230105	124722783	0,0496	0,9504	0,9917
1801	292229637	288237250	0,0137	0,9863	0,2732
2093	118120144	112557343	0,0471	0,9529	0,9419
263	142647911	126225784	0,1151	0,8849	2,3025
296	70759266	69606926	0,0163	0,9837	0,3257
1550	140982789	129977586	0,0781	0,9219	1,5612
1275	107295226	105323955	0,0184	0,9816	0,3674

Номер организации	Сумма доходов	Сумма расходов	K1	K2	Налоговая нагрузка по налогу на прибыль, %
1655	115987106	114719256	0,0109	0,9891	0,2186
266	102164973	101540543	0,0061	0,9939	0,1222
260	117014035	78048313	0,3330	0,6670	6,6600
2884	83511014	75598850	0,0947	0,9053	1,8949
1371	257443082	253322588	0,0160	0,9840	0,3201
2085	305006047	286925316	0,0593	0,9407	1,1856
1693	119717621	118926656	0,0066	0,9934	0,1321
1893	132261706	126886532	0,0406	0,9594	0,8128
2079	356912181	329490929	0,0163	0,9232	0,3251
274	133166139	131655678	0,0113	0,9887	0,2269
269	165682486	153606830	0,0729	0,9271	1,4577
1240	124547368	123934947	0,0049	0,9951	0,0983
173	87517454	86743130	0,0088	0,9912	0,1770
1251	198636527	187925089	0,0539	0,9461	1,0785
328	70115356	69556666	0,0080	0,9920	0,1594
1455	132730079	132641298	0,0007	0,9993	0,0134
229	643826575	626141908	0,0296	0,9725	0,5921
244	72254895	61410717	0,1501	0,8499	3,0016

Таблица Ч.2 – Показатели, отраженные в Листе 02 Декларации по налогу на прибыль 68 строительных организаций, состоящих на учете в г. Москве, доходы у которых в двух налоговых периода превышали 120 млн р. за второй налоговый период

Номер организации	Сумма доходов	Сумма расходов	K1	K2	Налоговая нагрузка по налогу на прибыль, %
2110	961756563	961336030	0,0004	0,9996	0,0087
209	2098691124	2093107425	0,0027	0,9973	0,0535
1815	436913234	434209991	0,0062	0,9938	0,1237
2862	643028236	635399704	0,0119	0,9881	0,2373
2882	878954940	873969423	0,0057	0,9943	0,1134
157	201981365	195570729	0,0317	0,9683	0,6348

Номер организации	Сумма доходов	Сумма расходов	K1	K2	Налоговая нагрузка по налогу на прибыль, %
1907	399033207	398842082	0,0005	0,9995	0,0096
318	1682041968	1608748159	0,0436	0,9564	0,8715
282	207789967	198336257	0,0455	0,9545	0,9099
1934	807185520	806862465	0,0004	0,9996	0,0080
258	448139816	414305283	0,0755	0,9245	1,5100
303	1904387538	1852248430	0,0274	0,9726	0,5476
2821	147247009	140652567	0,0448	0,9552	0,8957
1743	738505434	575349923	0,2209	0,7791	4,4185
1965	148699777	145647460	0,0205	0,9795	0,4105
1431	656440943	655057094	0,0021	0,9979	0,0422
1176	726203127	719071456	0,0098	0,9902	0,1964
1627	284658580	242109876	0,1495	0,8505	2,9895
278	250670045	249580041	0,0043	0,9957	0,0870
1742	438077240	439078739	0,0000	1,0023	0,0000
200	119347959	119347959	0,0000	1,0000	0,0000
1394	309677045	305601901	0,0132	0,9868	0,2632
1261	141561143	132832018	0,0617	0,9383	1,2333
370	375961649	372842009	0,0083	0,9917	0,1660
279	100626810	94530996	0,0614	0,9394	1,2284
2178	159080722	158009762	0,0067	0,9933	0,1346
183	113999169	113244128	0,0066	0,9934	0,1325
1324	358961090	326675481	0,0899	0,9101	1,7988
1960	179785527	174177577	0,0312	0,9688	0,6238
1824	1092481479	1091973311	0,0005	0,9995	0,0093
415	274834151	274826888	0,0000	1,0000	0,0000
1956	102836208	101906718	0,0090	0,9910	0,1808
1780	167473742	160755762	0,0483	0,9599	0,9664
1839	160739581	155483001	0,0327	0,9673	0,6540
333	397508285	367812490	0,0747	0,9253	1,4941

Номер организации	Сумма доходов	Сумма расходов	K1	K2	Налоговая нагрузка по налогу на прибыль, %
2846	76378999	73515736	0,0375	0,9625	0,7498
403	120062903	120440098	0,0018	1,0031	0,0353
2008	260567570	230878679	0,1139	0,8861	2,2788
33	98132822	97245903	0,0090	0,9910	0,1808
1422	108049288	103952318	0,0379	0,9621	0,7584
2837	297794145	286670189	0,0374	0,9626	0,7471
2833	131441369	130721949	0,0055	0,9945	0,1095
1104	118219344	110676634	0,0638	0,9362	1,2761
218	86234896	86008894	0,0026	0,9974	0,0524
1801	307387558	303169512	0,0137	0,9863	0,2744
2093	63483048	59218230	0,0672	0,9328	1,3436
263	104818480	102612194	0,0210	0,9790	0,4210
296	125823355	122937301	0,0229	0,9771	0,4587
1550	178560838	163359921	0,0851	0,9149	1,7026
1275	117682836	117570707	0,0010	0,9990	0,0191
1655	156810950	153243003	0,0228	0,9772	0,4551
266	86105453	85685429	0,0049	0,9951	0,0976
260	87520816	72863709	0,1675	0,8325	3,3494
2884	64974978	60504090	0,0688	0,9312	1,3762
1371	148212414	146907975	0,0088	0,9912	0,1760
2085	287648829	284834197	0,0098	0,9902	0,1957
1693	160426243	158271231	0,0134	0,9866	0,2687
1893	135601792	132206006	0,0250	0,9750	0,5008
2079	192497708	176641411	0,0824	0,9176	1,6474
274	125961650	122784079	0,0252	0,9748	0,5045
269	117962885	113080531	0,0801	0,9586	1,6020
1240	89776532	89044338	0,0082	0,9918	0,1631
173	85288168	85031906	0,0030	0,9970	0,0601
1251	98948937	97335009	0,0163	0,9837	0,3262

Номер организации	Сумма доходов	Сумма расходов	K1	K2	Налоговая нагрузка по налогу на прибыль, %
328	134622409	134136141	0,0036	0,9964	0,0722
1455	205029358	204890115	0,0007	0,9993	0,0136
229	248301555	248694652	0,0025	1,0016	0,0497
244	70369320	59748597	0,1509	0,8491	3,0186

Таблица Ч.3 – Показатели, отраженные в Листе 02 Декларации по налогу на прибыль 68 строительных организаций, состоящих на учете в г. Москве, доходы у которых в двух налоговых периода превышали 120 млн р. за третий налоговый период

Номер организации	Сумма доходов	Сумма расходов	K1	K2	Налоговая нагрузка по налогу на прибыль, %
2110	1848993912	1837839960	0,0060	0,9940	0,1206
209	2048312855	2080784849	0,0000	1,0159	0,0000
1815	1178955192	1164671031	0,0121	0,9879	0,2423
2862	905168571	889572143	0,0172	0,9828	0,3446
2882	782023876	778039003	0,0051	0,9949	0,1019
157	778507367	731764926	0,0600	0,9400	1,2008
1907	697383702	696132955	0,0018	0,9982	0,0359
318	691922817	678374417	0,0196	0,9804	0,3916
282	620427218	606887607	0,0218	0,9782	0,4365
1934	524159101	523855991	0,0006	0,9994	0,0116
258	528574465	490262337	0,0725	0,9275	1,4498
303	562303872	539902781	0,0399	0,9602	0,7976
2821	435399867	426396100	0,0207	0,9793	0,4136
1743	418727689	363263325	0,1325	0,8675	2,6492
1965	400779357	364879692	0,0896	0,9104	1,7915
1431	383522362	382847607	0,0018	0,9982	0,0352
1176	370259404	367159460	0,0084	0,9916	0,1678
1627	347874066	335119701	0,0367	0,9633	0,7333
278	341040297	339384680	0,0049	0,9951	0,0971
1742	412867657	415635827	0,0000	1,0067	0,0000

Номер организации	Сумма доходов	Сумма расходов	K1	K2	Налоговая нагрузка по налогу на прибыль, %
200	298458298	284791902	0,0458	0,9542	0,9158
1394	285846969	267833331	0,0630	0,9370	1,2604
1261	270334620	243746776	0,0984	0,9016	1,9670
370	263389469	262411464	0,0037	0,9963	0,0743
279	232606041	222433483	0,0437	0,9563	0,8747
2178	226681959	223620811	0,0135	0,9865	0,2701
183	223897317	223190582	0,0032	0,9968	0,0631
1324	214297101	190780289	0,1097	0,8903	2,1948
1960	182420917	176736441	0,0312	0,9688	0,6232
1824	553337944	552633974	0,0013	0,9987	0,0254
415	177567529	185631260	0,0000	1,0454	0,0000
1956	173252244	166674247	0,0380	0,9620	0,7594
1780	171107470	166341220	0,0288	0,9721	0,5756
1839	230792951	226026727	0,0207	0,9793	0,4130
333	176050011	179270035	0,0000	1,0183	0,0000
2846	168212966	155025444	0,0784	0,9216	1,5680
403	215586351	192353699	0,1037	0,8922	2,0738
2008	166112272	149902895	0,0976	0,9024	1,9516
33	172121362	170942550	0,0068	0,9932	0,1370
1422	155362438	152308694	0,0197	0,9803	0,3931
2837	158753025	151703269	0,0444	0,9556	0,8881
2833	154072682	150651839	0,0222	0,9778	0,4441
1104	155690747	154689804	0,0064	0,9936	0,1286
218	146830580	145102039	0,0118	0,9882	0,2354
1801	148340139	147027287	0,0089	0,9911	0,1770
2093	138814713	130163694	0,0623	0,9377	1,2464
263	135160961	128208860	0,0514	0,9486	1,0287
296	128457571	123848654	0,0359	0,9641	0,7176
1 550	130185397	128854986	0,0102	0,9898	0,2044

Номер организации	Сумма доходов	Сумма расходов	K1	K2	Налоговая нагрузка по налогу на прибыль, %
1275	126012801	124046478	0,0156	0,9844	0,3121
1655	127477628	125883893	0,0125	0,9875	0,2500
266	122895006	120885548	0,0164	0,9836	0,3270
260	114767768	99810180	0,1303	0,8697	2,6066
2884	113680408	105212260	0,0745	0,9255	1,4898
1371	111930268	112322252	0,0050	1,0035	0,1001
2085	104199714	101086824	0,0299	0,9701	0,5975
1693	103944287	102393888	0,0149	0,9851	0,2983
1893	102847116	102159502	0,0067	0,9933	0,1337
2079	94146655	90164601	0,0423	0,9577	0,8459
274	109716237	106469670	0,0296	0,9704	0,5918
269	93161995	92100350	0,0114	0,9886	0,2279
1240	89583891	88800544	0,0087	0,9913	0,1749
173	83667136	80799034	0,0343	0,9657	0,6856
1251	103501561	101071773	0,0235	0,9765	0,4695
328	70580342	67023809	0,0504	0,9496	1,0078
1455	67921681	67725249	0,0029	0,9971	0,0578
229	68361327	67886050	0,0070	0,9930	0,1390
244	61002043	54444494	0,1075	0,8925	2,1499

Источник – составлено автором по результатам исследования

**Приложение III
(обязательное)**

Значение выручки от продажи товаров (работ, услуг) за 1-3 год периода проверки и результаты рассмотрения судебных споров, тыс. р., на основе отчетов о финансовых результатах

Таблица III.1

Номер дела	Вид деятельности хозяйствующего субъекта	Сумма выручки от продажи товаров (работ, услуг)			Решение суда в пользу налогового органа
		за 1-й год периода проверки	за 2-ой год периода проверки	за 3-й год периода проверки	
A40-198856/14	Деятельность вспомогательная, прочая, связанная с перевозками	7799	7308	5285	+
A40-22689/2014	Строительство	16983	10763	15904	+
A40-54006/14	Строительство	25411	59198	170839	+
A40-178035/2014	Научные исследования и разработки	70062	81701	75998	-
A40-48204/14	Разработка компьютерного программного обеспечения	39561	88889	127143	+
A40-85678/14	Строительство	53343	109848	120765	+
A40-76026/14	Строительство	255981	71034	94612	+
A40-81032/15	Строительство	126571	123455	Налоговый период не проверялся	+
A40-154861/14	Строительство	108533	Нет данных	303410	+
A40-205765/14	Охранная деятельность	107148	151393	159360	+
A40-165246/14	Строительство	0	203236	280691	+

Номер дела	Вид деятельности хозяйствующего субъекта	Сумма выручки от продажи товаров (работ, услуг)			Решение суда в пользу налогового органа
		за 1-й год периода проверки	за 2-ой год периода проверки	за 3-й год периода проверки	
A40-170122/15	Строительство	270557	357321	Налоговый период не проверялся	+
A40-44441/2015	Деятельность вспомогательная, прочая, связанная с перевозками	302258	200911	234702	+
A40-122556/15	Строительство	847480	351563	468728	+
A40-135173/15	Рекламная деятельность	462832	882305	524385	+
A40-10438/2015	Строительство	156061	442161	1338969	+
A40-166454/2014	Оптовая торговля строительными материалами	462564	1684913	1140163	+
A40-120877/14	Аренда и управление недвижимым имуществом	1241319	1871955	1822777	+
A40-46631/15	Производство холодноотянутого штрипса	1871955	1822777	Налоговый период не проверялся	+
A40-117419/2015	Строительство	1124182	2168836	Налоговый период не проверялся	+
A40-196691/14	Оптовая торговля машинами	1807071	2743386	Налоговый период не проверялся	+

Источник – составлено автором по результатам исследования

**Приложение Щ
(обязательное)**

Показатели, используемые для проведения аналитических процедур счетов синтетического и аналитического учета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и показателей деклараций по налогу на прибыль отчетов о финансовых результатах за период 2018-2019 годов. на примере условной организации ООО «Альфа»

Таблица Щ.1

Наименование показателя	Источник	Условное обозначение	Значение показателя, тыс. р.	
			2018 г.	2019 г.
К 90 субсчет «Выручка»	Общая оборотно-сальдовая ведомость	В90	267848	795514
Сумма строк Д 90 субсчет «НДС», Д 90 субсчет «Акцизы», Д 90 субсчет «Экспортные пошлины»	Общая оборотно-сальдовая ведомость	Н90	40858	121350
Строка «Выручка»	Отчет о финансовых результатах	В	226990	674164
Строка «Доходы от реализации»	Декларация по налогу на прибыль	Д	226990	674164
К 91 субсчет «Прочие доходы»	Общая оборотно-сальдовая ведомость	ПД91	0	0
Д 91 субсчет «НДС»	Общая оборотно-сальдовая ведомость	Н91	0	0
Сумма строк «Доходы от участия в других организациях», «Проценты к получению», Прочие доходы»	Отчет о финансовых результатах	ПД	0	0
Строка «Внереализационные доходы»	Декларация по налогу на прибыль	ВД	0	0
Д 90 субсчет «Коммерческие расходы»	Общая оборотно-сальдовая ведомость	КР90	0	0

Наименование показателя	Источник	Условное обозначение	Значение показателя, тыс. р.	
			2018 г.	2019 г.
Д 90 субсчет «Управленческие расходы»	Общая оборотно-сальдовая ведомость	УР90	3437	5357
Строка «Валовая прибыль»	Отчет о финансовых результатах	ВП	7510	18261
Строка «Прибыль (убыток) от продаж»	Отчет о финансовых результатах	ПП	4073	12904
Оборот по дебету счета 90 в корреспонденции с 99 счетом	Общая оборотно-сальдовая ведомость	Д90К99	15897	38797
Оборот по кредиту счета 90 в корреспонденции с 99 счетом	Общая оборотно-сальдовая ведомость	Д99К90	11824	25893
Строка «Прибыль до налогообложения»	Отчет о финансовых результатах	ПН	3726	11460
Оборот по дебету счета 91 в корреспонденции с 99 счетом	Общая оборотно-сальдовая ведомость	Д91К99	0	0
Оборот по кредиту счета 91 в корреспонденции с 99 счетом	Общая оборотно-сальдовая ведомость	Д99К91	347	1444

Источник – составлено автором по результатам исследования

**Приложение Э
(обязательное)**

**Сверка операций по счетам синтетического и аналитического учета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и показателей деклараций по налогу на прибыль, отчета о финансовых результатах за 2018-2019 годы.
на примере условной организации ООО «Альфа»**

Таблица Э.1

Наименование аналитической процедуры	Контрольное соотношение показателей таблицы 2	Результат		Комментарии
		2018 г.	2019 г.	
Контроль полноты отражения доходов от основной деятельности в бухгалтерском учете (АП - 1)	В-(В90-Н90)	0	0	Отклонения не выявлены
Контроль полноты отражения доходов от основной деятельности в налоговом учете (АП - 2)	Д-В	0	0	Отклонения не выявлены
Контроль полноты отражения прочих доходов в бухгалтерском учете (АП - 3)	ПД-(ПД91-Н91)	0	0	Отклонения не выявлены
Контроль полноты отражения внереализационных доходов в налоговом учете (АП - 4)	ВД-ПД	0	0	Отклонения не выявлены
Контроль полноты отражения прибыли от продаж 1 (АП - 5)	ПП-(ВП-КР90-УР90)	0	0	Отклонения не выявлены
Контроль полноты отражения прибыли от продаж 1 (АП - 6)	ПП-(Д90 К99-Д99 К90)	0	0	Отклонения не выявлены
Контроль полноты отражения прибыли до налогообложения (АП - 7)	ПН-(ПП+Д91 К99-Д99 К91)	0	0	Отклонения не выявлены

Источник – составлено автором по результатам исследования

**Приложение Ю
(обязательное)
Внутрифирменный стандарт
«Контроль расчетов с бюджетом в строительных организациях»**

Раздел 1 Общие положения

1.1 Настоящий стандарт разработан в целях обеспечения повышения качества анализа и снижения налоговых рисков, эффективности контроля подразделений и сотрудников, ответственных за управление рисками хозяйствующего субъекта.

1.2 Целью настоящего стандарта является установление порядка работы структурных подразделений и сотрудников, ответственных за управление рисками хозяйствующего субъекта и обеспечение проведения эффективной и качественной внутренней проверки полноты и своевременности расчетов с бюджетом.

1.3 Структура стандарта:

Раздел 1 Общие положения

Раздел 2 Основные понятия. Цели и задачи

Раздел 3 Нормативная база

Раздел 4 Формирование базы данных (сбор финансовой и нефинансовой информации) о контрагентах

Раздел 5 Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях на стадии планирования

Раздел 6 Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом на стадии проведения проверки по существу с использованием аналитических процедур

Раздел 7 Уточнение процедур с учетом выявленных ошибок. Заключение по результатам проверки.

1.4 Данный стандарт разработан для систематизации действий структурных подразделений и сотрудников, в служебные обязанности которых входит контроль расчетов с бюджетом, управление налоговыми рисками в деятельности строительных организаций.

1.5 Сотрудники структурных подразделений, осуществляющие контроль расчетов с бюджетом, несут ответственность за качественное и своевременное проведение проверки.

Раздел 2 Основные понятия. Цели и задачи

2.1 В целях оптимизации и повышения уровня контроля расчетов с бюджетом хозяйствующих субъектов, относящихся к отрасли «Строительство», используются следующие понятия:

Контроль расчетов с бюджетом представляет неотъемлемую часть системы регулирования, позволяющую посредством наблюдения, алгоритмов и проверок определять полноту и своевременность начислений и уплаты налогов и сборов, соблюдение законодательства.

Аналитические процедуры – это вид аудиторских доказательств, представляющий собой оценку финансовой и нефинансовой информации организации посредством использования как простых методов, так и комплексного анализа с применением передовых статистических методов.

Налоговые риски – это риски назначения и проведения выездной и камеральных проверок, а также доначислений сумм налогов, пеней, штрафов по результатам проверок, вероятность привлечения к административной и (или) уголовной ответственности.

Контрольные мероприятия – мероприятия, направленные на получения разного рода финансовой и нефинансовой информации из внешних и внутренних источников.

Информация о контрагенте – информация, собранная из внешних источников хозяйствующим субъектом самостоятельно или предоставленная самим контрагентом. Состоит из постоянной части, содержащей описание организации, информации о должностных лицах, деловой переписки, учредительных документов контрагента, его финансовой отчетности. Переменная часть, в которой содержатся доверенности, иные документы, подтверждающие реальное осуществление финансовых операций.

Программа проверки – документ, содержащий план проведения проверки, описание предполагаемых действий проверяющего лица.

Заключение по результатам проверки - документ, содержащий оценку полноты и правильности расчетов с бюджетом, а также рекомендации по устранению ошибок и неточностей расчетов.

2.2 Контроль расчетов с бюджетом строительных организаций включает в себя:

а) Планирование проверки:

- 1) Сбор информации (финансовой и нефинансовой);
- 2) Анализ полученной информации, в том числе с использованием аналитических процедур;
- 3) Утверждение программы проверки.

б) Проведение проверки:

- 1) Сбор информации, которая не была или не могла быть получена на этапе планирования;
- 2) Анализ полученной информации, в том числе с использованием аналитических процедур;
- 3) Тестирование, проведение аналитических процедур;
- 4) Выявление возможных согласованных действий должностных лиц хозяйствующего субъекта, способных повлиять на расчеты с бюджетом;
- 5) Проведение контрольных мероприятий, сбор доказательств.

с) Завершение проверки:

- 1) Уточнение процедур с учетом выявленных ошибок;
- 2) Синтезирование и оценка результатов проверки;
- 3) Оформление результатов проверки.

2.3 Цель контроля расчетов с бюджетом – оптимизация взаимодействия хозяйствующего субъекта и налоговых органов в системе налогового администрирования, обеспечение единообразного подхода контроля расчетов с бюджетом, снижение налоговых рисков.

2.4 Основными задачами контроля расчетов с бюджетом являются:

- а) Обеспечение эффективности управления налоговыми рисками;
- б) Оценка целесообразности и эффективности формирования доходов и расходов;
- в) Проверка полноты и своевременности расчетов с бюджетом, соблюдения действующего законодательства;
- г) Устранение и предупреждение нарушений ведения финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов.

Раздел 3 Нормативная база

3.1 Законодательные акты:

- Налоговый кодекс Российской Федерации часть 1 принят 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (ред. от 20.07.2020);
- Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2 принят 5 августа 2000 года № 117-ФЗ (ред. от 31.07.2020);
- Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019);
- Гражданский кодекс Российской Федерации часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 31.07.2020), часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 28.04.2020);
- Федеральный закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 26.11.2019, с изм. от 01.04.2020).

3.2 Нормативные акты:

- Приказ Минфина России от 09.01.2019 N2н "О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.01.2019 N53639)
- Приказ Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (ред. 10.05.2012).

3.3 Методические нормативные акты:

- Письмо от 16 июля 2013 г. НАС-4-2/12705 «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок» (ред. 13.02.2020);
- Методика аудита «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобренной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации от 11.07.2000 (протокол №1);
- Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг, принятые Советом по аудиторской деятельности при Минфине России от 23.04.2004 (протокол №25);
- Письмо Минстроя от 30 октября 1992 г. № БФ-907/12 (в ред. письма Минстроя России от 13.11.1996 № ВБ-26/12-368) Министерства архитектуры, строительства и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации «Методические рекомендации по расчету величины накладных расходов при определении стоимости строительной продукции»;
- Постановление от 28 февраля 2001 г. № 15 Государственного комитета Российской Федерации по строительству и жилищно-коммунальному комплексу «Методические указания по определению величины сметной прибыли в строительстве».

Раздел 4 Формирование базы данных (сбор финансовой и нефинансовой информации) о контрагентах

4.1 Перечень источников информации для проведения проверки контрагентов:

- Бухгалтерская отчетность, публикуемая в открытых источниках информации;
- Сайт www.77nalog.ru;
- Сайт контрагента;
- Информация, представленная контрагентом самостоятельно (по запросу);

- Информационный ресурс «Контур-Фокус»;
- Информационный ресурс «СПАРК»

4.2 Сбор информации о контрагентах в целях анализа его платежеспособности в долгосрочной перспективе, а также в целях проявления хозяйствующим субъектом должной осмотрительности.

Раздел 5 Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях на стадии планирования

5.1 При проведении внутреннего контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях необходимо оценить уровень налоговых рисков хозяйствующего субъекта посредством использования данных, собранных из внешних источников информации, а также бухгалтерской и налоговой отчетности.

5.2 Необходимо провести анализ рисков, связанных с неплатежеспособностью, возможностью банкротства хозяйствующего субъекта.

5.3 Оценить неустранимые налоговые риски.

5.4 Оценить риски, связанные с применением схем уклонения от налогообложения.

5.5 Осуществить контроль за сбором информации о контрагентах, который должен проводиться постоянно структурным подразделением или сотрудниками, на которых возложены соответствующие обязанности. Анализ проводится на стадии заключения договоров.

5.6 Утверждение и формирование программы проверки по существу:

- сбор информации, которая не была или не могла быть получена на этапе планирования;
- анализ всей полученной информации, в том числе с использованием аналитических процедур;
- тестирование, проведение аналитических процедур;
- выявление возможных согласованных действий должностных лиц хозяйствующего субъекта, способных повлиять на расчеты с бюджетом;
- проведение контрольных мероприятий, сбор доказательств.

Раздел 6 Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом на стадии проведения проверки по существу с использованием аналитических процедур

6.1 Определив уровень налогового риска, необходимо спланировать сроки и масштабы проведения аналитических процедур расчетов с бюджетом.

6.2 Следующий этап - истребование информации, которая не была получена на этапе планирования внутреннего контроля: регистры налогового и бухгалтерского учета, первичная документация по сделкам, формирующим налоговую базу, иные документы.

6.3 Необходимо проанализировать полученную информацию, в том числе используя аналитические процедуры.

6.4 Проведение аналитических процедур расчетов с бюджетом, тестирование, которое включает:

- контроль своевременности отражения операций на счетах бухгалтерского учета;
- проверка правильности отражения операций на счетах бухгалтерского учета;
- проведение аналитических процедур:
 - 1) контроль соответствия данных налоговых деклараций (взаимоувязка показателей);
 - 2) контроль соответствия данных регистров синтетического учета (счетов 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 68 «расчеты по налогам и сборам», 76АВ, 76ВА по субсчетам) и отчетности;
 - 3) контроль соответствия данных регистров синтетического учета (счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» по субсчетам) и отчетности;
 - 4) контроль соответствия данных регистров синтетического учета (счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам», 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы»,

05 «Амортизация нематериальных активов», 08 «Вложения во внеоборотные активы» по субсчетам) и отчетности;

5) контроль соответствия данных регистров синтетического учета (счетов 09 «Отложенные налоговые активы», 77 «Отложенные налоговые обязательства», 99 «Прибыли и убытки» по субсчетам) и отчетности;

6) контроль соответствия данных регистров синтетического учета (51 «Расчетные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам» по субсчетам) и отчетности;

7) анализ счетов 90 «Продажи», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 10 «Материалы», иных счетов, формирующих выручку и себестоимость работ (услуг);

- выявление возможных согласованных действий должностных лиц хозяйствующего субъекта, способных повлиять на расчеты с бюджетом (опросы должностных лиц; сотрудников хозяйствующего субъекта; использование информации, полученной из внутренних и внешних источников; иное);

- анализ полученных результатов, формирование мнения.

Раздел 7 Уточнение процедур с учетом выявленных ошибок. Заключение по результатам проверки

На заключительном этапе проверки анализируются полученные результаты, проводятся аналитические процедуры с учетом выявленных ошибок, составляется Заключение, в котором дается оценка полноты и правильности расчетов с бюджетом, а также формируются рекомендации по устранению ошибок и неточностей расчетов.

Источник – составлено автором по результатам исследования

Приложение Я
(обязательное)
Программа внутренней проверки строительной организации

Настоящая программа проверки разработана в целях повышения качества и эффективности контроля работы структурных подразделений и сотрудников, ответственных за управление рисками хозяйствующего субъекта и обеспечения проведения эффективной и качественной внутренней проверки полноты и своевременности расчетов с бюджетом.

Целью настоящей программы является установление последовательности действий проверяющего лица при проведении проверки полноты и своевременности расчетов с бюджетом, снижении времени проведения проверки при повышении ее эффективности.

Структура программы проверки:

Раздел 1 Общая часть

Раздел 2 Основная часть

Раздел 3 Резолютивная часть

Программа проверки разработана для систематизации действий при проведении проверки, обозначении направлений проверки.

Раздел 1 Общая часть

- Наименование хозяйствующего субъекта в отношении, которого проводится анализ, его местонахождение;
- Место и дата проведения анализа;
- Фамилия, имя, отчество, должность лица, проводившего анализ;
- Период проверки;
- Осуществляемый(ые) вид(ы) деятельности.

Раздел 2 Основная часть

2.1 Контроль показателей, коэффициентов, применяемых при проведении анализа финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта:

2.2.1 Анализ показателей, отраженных в бухгалтерской отчетности (Отчет о прибылях и убытках);

2.2.2 Анализ показателей, отраженных в бухгалтерской отчетности (Отчет о движении денежных средств);

2.2.3 Анализ показателей, отраженных в декларации по налогу на прибыль;

2.2.4 Анализ показателей, отраженных в декларации по налогу на добавленную стоимость;

2.2.5 Сравнение значений показателей между бухгалтерской и налоговой отчетности, между деклараций;

2.2.5 Оценка финансовой устойчивости;

2.2 Сбор и анализ всей полученной информации, в том числе с использованием аналитических процедур; анализ финансовой и нефинансовой информации в отношении контрагентов хозяйствующего субъекта.

2.3 Проведение аналитических процедур расчетов с бюджетом, тестирование.

2.4 Выявление возможных согласованных действий должностных лиц хозяйствующего субъекта, способных повлиять на расчеты с бюджетом.

2.5 Оценка неустраняемых налоговых рисков.

2.6 Проведение контрольных мероприятий (аудиторских процедур), сбор доказательств.

При проведении анализа, ссылка на источники информации обязательна.

Раздел 3 Резолютивная часть

3.1 Оценка полноты и правильности расчетов с бюджетом, формирование мнения.

3.2 Анализ причин, влияющих на полученные результаты.

3.3 Рекомендации по устранению ошибок и неточностей расчетов.

Источник – составлено автором по результатам проверки