# Содержание

Введение

1. Использование данных налогового учета и отчетности при проведении внутреннего налогового контроля

1.1 Понятие и цели налогового учета

## 1.2 Организация налогового учета и его место в бухгалтерии предприятий и организаций

1.3 Система внутреннего налогового контроля

2. Пример

## 2.1 Рекомендательная часть

Литература

**Введение**

Одним из самых важных вопросов осуществления предпринимательской деятельности является вопрос правильности исчисления и уплаты налогов.

Налоговая система, введенная в Российской Федерации в 1992 г., ежегодно, а то и несколько раз в год, подвергается изменениям, уточнениям и дополнениям. С каждым годом бухгалтерия организаций уделяет все больше рабочего времени вопросам налогообложения, расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами. Выход российских национальных стандартов по бухгалтерскому учету в виде положений по бухгалтерскому учету вызвал дополнительные корректировки данных бухгалтерского учета для расчета налогооблагаемой базы по налогам и особенно — по налогу на прибыль.

Впервые разделение бухгалтерского учета на финансовый и налоговый произошло в целях исчисления НДС, когда появилась формулировка "для целей налогообложения". Но и тогда бухгалтерские данные лишь подвергались корректировке.

Ситуация осложнилась тем, что в связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в национальные учетные стандарты были введены новые приемы и способы учета и оценки, нехарактерные для традиционной российской системы. Однако, данные способы не предусматривались налоговой системой России, в связи с чем увеличился объем корректировок учетных данных.

Результатом такой ситуации явилось введение в действие гл. 25 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) "Налог на прибыль организаций", которая декларировала введение на предприятиях отдельного вида учета — налогового.

До введения в действие этой главы показатели, необходимые **для** исчисления налога на прибыль, формировались на основании данных бухгалтерского учета и после определенных корректировок вносились непосредственно в налоговые декларации. Согласно требованиям гл. 25 НК РФ налоговая база по итогам каждого отчетного (налогового) периода должна определяться на основании данных налогового учета. Таким образом, с 1 января 2002 г. в НК РФ закрепилось официально понятие "налоговый учет".

Несколько веков бухгалтерский учет обеспечивает информацией о результатах деятельности организации, ее имущественном состоянии и финансовом положении внешних и внутренних пользователей.

Следует помнить, что нельзя отменить ведение бухгалтерского учета. Бухгалтерский и налоговый учет не могут заменить или подменить друг друга и должны существовать вместе, а не один вместо другого. В настоящее время еще не устранены противоречия между бухгалтерскими правилами и стандартами, требованиями налогового законодательства и Федеральной налоговой службы РФ.

Первостепенная роль в системе учета и отчетности отведена бухгалтерскому учету. Согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна использоваться для составления не только бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и других видов отчетности, таких как налоговая, управленческая, статистическая.

Концепция выявила серьезную проблему в формировании отчетности в России в настоящее время — параллельное ведение организациями бухгалтерского и налогового учета, требующее излишних затрат на формирование учетной информации.

Статья 313 НК РФ запрещает налоговым органам устанавливать для налогоплательщика обязательные формы документов налогового учета, налогоплательщик самостоятельно организует систему налогового учета.

Основной целью написания курсовой является представление теоретических и методических аспектов системы налогообложения, нормативно-правовых документов, регулирующих налоговые отношения организаций и бюджетов разных уровней.

**1. Использование данных налогового учета и отчетности при проведении внутреннего налогового контроля**

1.1 Понятие и цели налогового учета

Основным нормативным документом, регулирующим налоговый учет, является Налоговый кодекс РФ. Ежегодно Президент РФ подписывает федеральные законы, касающиеся изменения НК РФ. Налоговый учет можно рассматривать с двух точек зрения:

1) налоговый учет в широком смысле слова;

2) налоговый учет в узком смысле слова.

**Налоговый учет в широком смысле слова** выступает в качестве процесса фиксации имущества налогоплательщика, совершаемых им хозяйственных операций и их результатов для определения показателей, необходимых для исчисления суммы налога, подлежащей взносу в бюджет. Изучая налоговый учет с таких позиций, можно утверждать, что в качестве такового позволено рассматривать любой учет, осуществляемый в организациях, в том числе статистический и финансовый, если он так или иначе связан с налогообложением.

Иными словами, в случае, когда бухгалтерский учет используется для исчисления суммы налога, подлежащей взносу в бюджет, он начинает выполнять две функции: учетно-финансовую (основная функция) и учетно-налоговую (вспомогательная функция).

В то же время **налоговый учет в узком смысле слова** есть специализированная система, применяемая исключительно в случае, когда бухгалтерский учет неприменим для расчета сумм налогов, причитающихся взносу в бюджет. Именно такой подход позволяет выделить налоговый учет в "чистом виде", т. е. в качестве самостоятельной и независимой системы финансовых отношений.

При этом рассмотрение налогового учета только в узком смысле необоснованно, так как, во-первых, подобный подход исключает из рассмотрения и анализа целый блок бухгалтерско-учетных отношений, непосредственно применяемых для исчисления налога, а во-вторых, в любом случае исторически налоговый учет формировался через отмежевание от учета бухгалтерского, который и является для него первичным.

Кроме того, необходимо отметить, что в чистом виде налоговый учет применяется достаточно редко, а методология налогового учета почти везде основана на учете бухгалтерском. В тех случаях, когда для исчисления налога, причитающегося взносу в бюджет, применяется бухгалтерский учет, он перестает выполнять свои чисто финансово-учетные задачи и трансформируется в учет налоговый.

Таким образом, определение налогового учета как системы обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ, является ошибочным. Такое определение не соответствует принципам бухгалтерского учета российской учетной системы и международной практики учета и отчетности.

Было бы более правильно считать, что **налоговый учет** — это система сбора, обобщения и отражения информации по налогообложению на основе данных бухгалтерского учета, сгруппированных в соответствии с требованиями НК РФ. Именно такое определение соответствует Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, позволяет интегрировать налоговый и бухгалтерский учет и обеспечивает снижение затрат на формирование налоговой отчетности и одновременно повышает контрольные функции учета.

Налоговый учет следует организовать так, чтобы данные бухгалтерского учета обеспечивали возможность:

1) непрерывного отражения в хронологической последовательности фактов хозяйственной деятельности;

2) систематизации указанных фактов (учет доходов и расходов);

3) формирования показателей налоговой декларации по налогу.

Налоговый учет необходим для того, чтобы правильно рассчитать налог, т. е. нужен документ, из которого можно получить сведения для расчета налога, чтобы заполнить налоговую декларацию. Этот документ должен формироваться из данных бухгалтерского учета.

Данные налогового учета должны отражать:

- порядок формирования суммы доходов и расходов;

- порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем (налоговом) периоде;

- сумму остатков расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы следующих налоговых периодов;

- порядок формирования сумм создаваемых резервов;

- сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу (выявляется на счетах бухгалтерского учета).

Предметом налогового учета в обобщенном виде выступают производственная и непроизводственная деятельность организации, в результате чего у налогоплательщика возникают обязательства по исчислению и уплате (удержанию) налога. Причем ведение налогового учета может быть возложено как непосредственно на налогоплательщика, так и на лиц, которые, согласно налоговому законодательству, обязаны осуществлять исчисление налога (в частности, на налоговых агентов). Таким образом, **целями налогового учета** являются:

1) формирование полной и достоверной информации по налогообложению и отражение хозяйственных операций, осуществленных организацией в течение отчетного (налогового) периода, на основе данных бухгалтерского учета;

2) обеспечение внутренних пользователей информацией, позволяющей им минимизировать свои налоговые риски и оптимизировать налоги;

3) обеспечение информацией внешних пользователей для контроля над полнотой и правильностью исчисления и своевременностью уплаты в бюджет налогов.

## 

## 1.2 Организация налогового учета и его место в бухгалтерии предприятий и организаций

Законодательством предусмотрены различные варианты обобщения информации для целей налогового учета. Налогоплательщик может выбирать любой вариант.

Порядок ведения налогового учета регулируется Налоговым кодексом РФ. В соответствии со ст. 313 НК РФ порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения. Налоговый кодекс РФ не содержит указаний на конкретную методологию налогового учета. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, и налоговые органы не вправе устанавливать обязательные формы документов налогового учета [45].

Можно выделить два основных подхода к ведению налогового учета:

Первый — путем ведения параллельного учета, когда накопление информации для определения налогооблагаемой базы для расчета налога предлагается вести на основе самостоятельно разработанных регистров налогового учета.

Второй — путем организации налогового учета на основе бухгалтерского финансового учета и бухгалтерского управленческого учета.

Практика ведения налогового учета показывает, что он может осуществляться по следующим вариантам:

1) налоговый учет ведется совершенно обособленно от бухгалтерского учета;

2) ведется только налоговый учет;

3) налоговый и бухгалтерский учет ведутся совместно;

4) налоговый и бухгалтерский учет ведутся смешанно с использованием комбинированных и раздельных регистров учета. Преимуществом первого варианта является то, что данные для формирования налоговой базы поступают непосредственно из налоговых регистров, которые, в свою очередь, формируются непосредственно по первичным учетным документам. Взаимодействие бухгалтерского и налогового учета сведено к минимуму, общими документами для двух подсистем учета являются только данные первичных документов.

"Данный подход используют в основном крупные организации, для которых расчет налогооблагаемой прибыли является сложной задачей. Как правило, в таких организациях существуют специализированные подразделения, которые ведут налоговый учет.

При использовании этого способа на основе одних и тех же первичных документов отдельно друг от друга формируются абсолютно несвязанные между собой регистры бухгалтерского учета и регистры налогового учета" [47].

Недостатком такой схемы является ее высокая стоимость по сравнению с другими вариантами, связанная с привлечением большого числа дополнительного персонала, значительным увеличением объема учетных документов. К тому же не представляется возможным решить такие вопросы: как сотрудники двух разных структурных подразделений организации (бухгалтерии и налогового отдела) будут пользоваться одними и теми же первичными документами; как включить в график документооборота организации это новое структурное подразделение; как обеспечить, чтобы все первичные документы (в том i числе исправленные) попали в регистры налогового учета; как обеспечить ответственность новых пользователей первичных документов за их сохранность, где хранить первичные документы — как приложение к регистрам налогового учета или к i регистрам бухгалтерского учета.

В Налоговом кодексе РФ нет указаний на то, каким образом следует хранить первичные документы, послужившие основанием для регистрации в налоговом учете хозяйственной операции. В соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее — Закон о бухгалтерском учете) все хозяйственные операции организации должны оформляться оправдательными документами, которые необходимо хранить как первичные документы в качестве приложений к регистрам бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Из этого следует, что требование ст. 313 НК РФ не может быть выполнено, так как невозможно одновременно одни и те же первичные документы сгруппировать в соответствии с требованиями двух нормативных актов.

На сегодняшний день рассматривать налоговый учет как нечто обособленное от бухгалтерского учета было бы несправедливо. Слишком тесна методическая и документальная связь между ними. Не вызывает сомнений, что налоговый и бухгалтерский учет в организациях являются предметом деятельности одних и тех же специалистов.

Суть второго варианта заключается в том, что учет ведется с использованием действующего Плана счетов бухгалтерского учета, so доходы и расходы группируются на бухгалтерских счетах s соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ. Такую позицию часто занимают бухгалтеры организаций (как правило, небольших), которые ведут бухгалтерский учет только для расчета налогов. Кредитов в банках они не берут, инвесторов у них нет, поэтому бухгалтерская отчетность представляется только s налоговую инспекцию, Фонд социального страхования и органы государственной статистики. Бухгалтеры мотивируют свою позицию тем, что налоговые органы интересует только правильность исчисления налогов, поэтому незачем нагружать сотрудников бухгалтерии ведением еще и классического бухгалтерского учета, который как бы становится ненужным.

Однако, согласно ст. 13 и 15 Закона о бухгалтерском учете, все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность и представлять ее учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Кроме того, бухгалтерский учет должен отражать реальное финансовое положение организации, что представляет интерес для всех внутренних и внешних заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности.

Преимуществом третьего варианта является низкая стоимость, так как практически отсутствуют дополнительные затраты по ведению налогового учета. Третий вариант ведения налогового и финансового учета возможен при совпадении методов группировки данных в финансовом и налоговом учете.

Недостатком третьего варианта является то, что он имеет ограниченный характер, так как мало организаций, у которых нет постоянных и (или) временных разниц.

Преимуществом четвертого варианта является относительно небольшой объем учетной работы. Однако комбинированные регистры могут быть использованы в случае сходных методов группировки данных в финансовом и налоговом учете, при разных правилах учета они неприменимы. Например, когда организация применяет разные способы начисления амортизации в налоговом и финансовом учете, использование комбинированных регистров нецелесообразно.

При различных правилах учета необходимо наряду с бухгалтерскими и комбинированными регистрами применять аналитические регистры налогового учета. Такая схема позволяет в максимальной степени использовать данные финансового учета и сближает налоговую и финансовую подсистемы бухгалтерии.

Разработка комбинированных регистров налогового и финансового учета предполагает дополнение существующих регистров необходимыми реквизитами. В дальнейшем набор таких регистров требует систематизации для определения доходов и расходов организации при расчете налогооблагаемой прибыли с учетом особенностей конкретной организации-налогоплательщика.

На основании этого можно утверждать, что налоговый учет является одним из разделов бухгалтерского учета наряду с финансовым и управленческим учетом.

Ряд исследований показал, что расхождения между данными бухгалтерского учета и требованиями гл. 25 НК РФ в большей части надуманы, встречаются редко или размер их незначителен [50].

Часто прибыль, полученная по данным бухгалтерского учета, корректируется для целей налогообложения. Сторонники этого подхода предлагают исчислять прибыль для целей налогообложения так же, как и до принятия гл. 25 НК РФ. Свою позицию они мотивируют следующим.

До введения в действие этой главы показатели, необходимые для исчисления налога на прибыль, формировались на основании данных бухгалтерского учета и после определенных корректировок вносились непосредственно в налоговые декларации. Согласно требованиям гл. 25 НК РФ налоговая база по итогам каждого отчетного (налогового) периода должна определяться на основании данных налогового учета.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно (ст. 313 НК РФ), формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета и данных первичных документов разрабатываются налогоплательщиком также самостоятельно (ст. 314 НК РФ). Поэтому регистры налогового учета могут состоять из регистров бухгалтерского учета и единственного дополнительного регистра — регистра корректировки бухгалтерской прибыли для целей налогообложения, что согласуется с абз. 3 ст. 313 НК РФ.

Такой порядок не нарушает требования НК РФ. Регистр корректировки — это не что иное, как ранее применяемая Справка о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 расчета по налогу на прибыль (разумеется, переработанная с учетом требований гл. 25 НК РФ). Иначе говоря, в регистре корректировки должна отражаться разница между данными бухгалтерского и налогового учета в тех случаях, когда такая разница возникает.

Такой способ может применяться только небольшими организациями, причем теми, в которых различия между бухгалтерским и налоговым учетом минимальны. Применение этого способа более крупными организациями весьма проблематично. Дело в том, что в первом квартале такие организации, возможно, смогут успешно применять этот способ, но во втором, третьем и четвертом кварталах это будет делать все сложнее. Необходимо будет учитывать корректировки всевозможных показателей не только в течение квартала, но и по входящим остаткам, т. е. поправлять корректировки, сделанные ранее. При больших объемах корректировочной работы можно легко запутаться и допустить ошибки, выявить которые будет очень трудно, так как это не бухгалтерский баланс, в котором актив должен равняться пассиву.

По нашему мнению, расхождения, связанные с наличием расходов, не учитываемых для целей налогообложения, следует отражать на отдельных субсчетах "Расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли" к счетам 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу", 91 "Прочие доходы и расходы" (куда они относятся по своему назначению) и ежемесячно списывать на такой же субсчет счета 99 "Прибыли и убытки", чтобы увеличить на их суммы налогооблагаемую прибыль.

Что касается корректировок по входящим остаткам на начало отчетного периода, то следует уточнить их причину. Например, Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01) предусматривает, что расходы от списания основных средств подлежат зачислению в полной сумме в отчетном месяце на счет 91 "Прочие доходы и расходы" в качестве прочих расходов (п. 31).

1.3 Система внутреннего налогового контроля

Методика проведения налогового контроля представляет собой порядок составления и проверки налоговых регистров и форм налоговой отчетности сотрудниками, ответственными за их подготовку. В статье описываются принципы организации такого контроля и условия его практического осуществления.

Под термином "система внутреннего налогового контроля" можно понимать совокупность задач, принципов функционирования, организационных мер, методик и процедур, применяемых в качестве средств для упорядоченного и эффективного контроля за правильностью исчисленных сумм налогов (и иных данных, указываемых в налоговых регистрах, в формах внешней и внутренней налоговой отчетности), исправления и предотвращения ошибок и искажений информации в налоговых регистрах и формах налоговой отчетности, а также своевременной подготовки достоверной налоговой отчетности.

Основной целью при разработке методики налогового контроля является установление контрольных процедур, выполняемых ответственными сотрудниками в части проверки правильности, полноты и своевременности исчисления сумм налогов. При этом в задачи системы налогового контроля на крупном производственном предприятии входит:

- определение основных принципов, этапов и подходов к проведению контроля при составлении налоговых регистров и форм налоговой отчетности;

- составление конкретного перечня контрольных процедур в отношении проверки налоговых регистров и форм налоговой отчетности по каждому уплачиваемому предприятием налогу и сбору;

- формулирование принципов взаимоотношений сотрудников различных служб предприятия, ответственных за подготовку налоговой отчетности, в ходе выполнения соответствующих контрольных процедур;

- распределение центров ответственности и установление ответственности отдельных исполнителей при проведении контрольных процедур;

- создание порядка документального оформления результатов выполненных контрольных процедур.

Система контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к системе налогового учета, и включает контрольную среду. Под контрольной средой понимаются осведомленность и действия руководства и ответственных сотрудников, направленные на установление и поддержание системы налогового контроля. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает следующие составляющие:

- стиль и основные принципы руководства в отделах, причастных к подготовке налоговой отчетности (отношение к имеющимся рискам, адекватное понимание исполнителями и руководителями роли внутреннего налогового контроля и т.п.);

- организационная структура организации в целом и бухгалтерии в том числе;

- распределение ответственности и полномочий;

- осуществляемая кадровая политика (подбор сотрудников с учетом их профессионального уровня подготовки, практического опыта и других значимых критериев);

- определение и документальное закрепление процедур контроля;

- установление и документальное закрепление этапов подготовки налоговой отчетности для внешних и внутренних пользователей;

- методы доведения установленных правил до исполнителей;

- изучение руководителями выявленных в результате контроля отклонений, а также своевременность принятия ими решений по данным отклонениям;

- налаженность системы коммуникаций и системы информационного обеспечения в процессе осуществления контрольных процедур;

- обеспечение соблюдения требований налогового законодательства;

- независимость контрольной деятельности от деятельности, подвергаемой контролю.

В число ключевых элементов контрольной среды входит человеческий фактор, т.е. те качества, которыми обладают непосредственные исполнители - сотрудники, ответственные за составление и проверку налоговых регистров и форм налоговой отчетности по конкретному налогу. В крупных организациях функцию налогового контроля целесообразно отделить от функций бухгалтера, создав специальную службу либо подразделение в составе бухгалтерии. Соответствующие функции могут быть возложены и на сотрудников отдела внутреннего аудита.

Общими требованиями к исполнителям являются:

- профессионализм;

- добросовестность и тщательность осуществления контрольных процедур;

- внимательность и аккуратность при осуществлении контрольных процедур;

- ответственность;

- соблюдение конфиденциальности информации о деятельности организации.

**Контрольные процедуры**

Основу организации и эффективного функционирования системы внутреннего налогового контроля составляют соответствующие контрольные процедуры. Совокупность используемых контрольных процедур, очередность и результаты их применения, а также действия по итогам полученных результатов могут быть описаны в программе внутреннего налогового контроля. Это документально оформленный план реализации определенных контрольных мероприятий (процедур), включающий цели, последовательность и сроки осуществления программы, а также список исполнителей и порядок их действий.

Общие требования к реализуемым контрольным процедурам:

- эффективность контрольных процедур в части обнаружения и исправления допущенных ошибок;

- своевременность подготовки форм внутренней и внешней налоговой отчетности;

- рациональность при осуществлении контрольных процедур.

При проведении налогового контроля могут применяться следующие контрольные процедуры:

- группа 1 - арифметические (расчетные);

- группа 2 - аналитические (логические);

- группа 3 - прочие.

Под контрольными арифметическими процедурами обычно понимаются арифметическая проверка произведенных расчетов методом повторного пересчета, расчет полученных показателей другими возможными способами (отличающимися от способа, использованного при первичном расчете) и проверка полученных результатов путем сопоставления.

В контрольные аналитические процедуры входят:

- проверка содержащихся в налоговой отчетности данных путем их сопоставления с данными синтетических и аналитических регистров бухгалтерского учета и отчетности (по тем налоговым расчетам, где должно обеспечиваться такое соответствие);

- сверка данных налоговых регистров между собой, с данными форм налоговой отчетности, с данными налоговых регистров и форм налоговой отчетности предыдущих отчетных (налоговых) периодов;

- проверка соответствия применяемого порядка расчета налогов нормам действующего законодательства и внутренних документов (учетной политики, положений по налоговому учету);

- контроль за правомерностью использования налоговых льгот, специальных налоговых ставок;

- проверка полученных отчетных данных на непротиворечивость;

- сравнение полученных показателей с показателями предыдущих периодов и анализ показателей, существенно отличающихся от их нормальных значений (необычных отклонений); при этом целесообразно разработать критерии существенности отклонений по каждому налогу и сбору для каждого конкретного случая либо исполнитель может определять существенность по своему профессиональному суждению;

- анализ форм налоговой отчетности за предыдущие периоды, выявление вопросов, по которым имелись замечания, которые должны были быть устранены в текущем периоде, и проверка их фактического устранения;

- контроль критических областей налогового учета (где риск возникновения ошибок или искажений налоговой отчетности особенно высок).

Прочими контрольными процедурами являются:

- соблюдение подотчетности исполнителей руководителю отдела (авторизация, визирование, утверждение);

- получение письменных и устных разъяснений, подтверждений, расшифровок данных налоговых регистров и форм налоговой отчетности;

- контроль за прикладными программами и компьютерными информационными системами, в том числе учет изменений компьютерных программ и доступа к файлам данных, права доступа при вводе и выводе информации из системы (ограничение доступа к базе данных, программам, электронным копиям налоговых регистров и форм налоговой отчетности несанкционированных пользователей).

В условиях распространения компьютерной техники при обработке информации в самостоятельную группу контрольных процедур также можно выделить автоматизированные контрольные процедуры, к которым следует отнести автоматическое обнаружение и исправление ошибки прикладной компьютерной программой; автоматическое обнаружение ошибки прикладной компьютерной программой и информирование исполнителя об обнаруженной ошибке (по итогам полученной информации решение принимается исполнителем, а не автоматизированной системой проверки).

Например, в случае проверки правильности исчисления и уплаты НДС контролируются:

- правильность и полнота формирования налоговой базы и сумм налоговых вычетов;

- своевременность формирования налоговой базы (момент определения налоговой базы по различным видам операций) и сумм налоговых вычетов (момент принятия НДС к вычету);

- соблюдение основных соотношений ключевых показателей при определении налоговой базы (например, соответствие оборотов по начислению НДС в бухгалтерском учете и книге продаж; остатков по счетам 19 и 60 (76) и др.);

- обороты по кредиту счету 68 "НДС к уплате" в сопоставлении с данными, указанными в налоговой декларации;

- сверка сумм полученных авансов с суммами НДС, начисленного с полученных авансов (при правильном соотношении расчетная ставка должна быть равна 15,25%, т.е. 18/118);

- подтверждаемость налоговых вычетов надлежаще оформленными счетами-фактурами и (или) иными документами;

- расчет показателей, которые необходимы для правильного учета сумм НДС (например, при осуществлении облагаемых и не облагаемых НДС операций - расчет доли расходов, на осуществление не облагаемых НДС операций в общей величине понесенных расходов - согласно абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ), а также (если расходы на осуществление не облагаемых НДС операций превышают 5% от общих расходов) расчет сумм НДС, подлежащих вычету и включению в стоимость приобретенных товаров, работ, услуг, по товарам, работам, услугам, которые были (предназначены) использованы для осуществления как облагаемых, так и не облагаемых НДС операций;

- обоснованность внесения исправлений в налоговую отчетность и налоговые регистры предыдущих налоговых периодов.

**Источники информации**

Источниками информации при осуществлении внутреннего налогового контроля могут являться:

- учетная политика для целей налогообложения;

- учетная политика для целей бухгалтерского учета;

- внутренние положения организации, регулирующие порядок исчисления и уплаты налогов (например, для НДС это могут быть такие регламенты, как порядок выставления счетов-фактур, порядок ведения книг покупок и продаж и журналов учета счетов-фактур с учетом конкретных особенностей финансово-хозяйственной деятельности предприятия и др.);

- прочие распорядительные документы, определяющие общие положения налогового и бухгалтерского учета;

- налоговая отчетность текущего и предыдущих налоговых периодов;

- бухгалтерская финансовая отчетность;

- внутренние налоговые регистры (оформленные в центральной бухгалтерии и в филиалах);

- регистры синтетического и аналитического бухгалтерского учета;

- книга покупок и книга продаж (для НДС);

- устные и письменные разъяснения, подтверждающие письма и т.п. сотрудников центральной бухгалтерии, бухгалтерии филиалов и других сотрудников, имеющих отношение к подготовке налоговой отчетности или обладающих необходимой для осуществления налогового контроля информацией;

- первичные документы;

- информация, полученная от третьих лиц (контрагентов, налоговых органов и др.);

- другие источники информации.

**Центры ответственности и ответственность отдельных исполнителей**

Под центром ответственности (далее - ЦО) понимается исполняющая контрольные функции и несущая в пределах этих функций ответственность единица либо совокупность единиц в рамках организационной структуры организации. Эти единицы должны быть взаимосвязаны программами контроля. Под единицей (звеном) понимаются группа подразделений, подразделение (отдел), группа исполнителей или должностное лицо, исполняющее определенные контрольные функции. Качество выполнения этих функций должно быть подконтрольно другому субъекту (исполнителю, руководителю отдела) внутреннего контроля, исключая дублирование контрольных функций. Недопустимо закрепление конкретной функции за двумя или несколькими ЦО. Каждая отдельная контрольная функция должна быть закреплена только за одним ЦО, однако за одним ЦО может быть закреплено несколько контрольных функций.

Общий контроль за процессом подготовки налоговых регистров, налоговых деклараций и иных документов, необходимых для своевременного и правильного расчета сумм налогов и сборов общества, как правило, осуществляет лицо, возглавляющее бухгалтерию, - главный бухгалтер или его заместитель по вопросам налогового учета.

Руководитель налогового отдела несет ответственность за соблюдение действующего налогового законодательства, полноту и точность налоговых расчетов (форм налоговой отчетности), за правильность и своевременность их представления на подпись уполномоченным лицам (генеральному директору, главному бухгалтеру), за своевременность информирования ответственных сотрудников о размере сумм и сроках уплаты налогов и сборов. Руководитель налогового отдела обязан проследить за своевременным принятием мер по исправлению выявленных при осуществлении контрольных процедур недостатков в системе внутреннего налогового контроля. Часть контрольных процедур руководитель налогового отдела выполняет самостоятельно. Обычно это процедуры перепроверки результатов контроля, проведенного сотрудниками отдела, и какие-либо расчетные процедуры в целом по организации.

Непосредственный исполнитель (сотрудник налогового отдела) несет ответственность за своевременную подготовку форм внешней и внутренней налоговой отчетности и за своевременное представление соответствующих форм на проверку руководителю налогового отдела, за неустранение или несвоевременное устранение выявленных по итогам реализации контрольных процедур ошибок и искажений в расчетах. Если исполнителем были подготовлены какие-либо формы отчетности, расчетные таблицы и т.п. на основании данных, полученных в виде устного разъяснения, то ответственность за достоверность и полноту подготовленных на основании таких данных документов целесообразно возложить на исполнителя. Это служит инструментом эффективного функционирования системы документооборота, одним из принципов функционирования которой должно быть обязательное письменное (по установленной внутренними регламентами форме) документальное подтверждение данных, на основе которых осуществляется подготовка итоговых документов для сдачи в налоговые органы (налоговых деклараций, документов, подтверждающих правомерность применения ставки 0% при осуществлении таких операций, и др.).

Перечень действий исполнителя (перечень контрольных процедур) следует закрепить во внутреннем регламенте (инструкции исполнителя). Если исполнителем не были реализованы отдельные контрольные процедуры (без предварительного устного уведомления руководителя отдела) или им было допущено нарушение сроков представления форм налоговой отчетности на проверку руководителю отдела либо искажение показателей форм налоговой отчетности, необходимо предусмотреть обязанность представления исполнителем руководителю отдела объяснительной записки с указанием соответствующих причин. По мере осуществления всех предусмотренных контрольных процедур исполнитель заполняет лист контрольных процедур, который вместе с соответствующими документами передает для проверки и осуществления мониторингового контроля руководителю налогового отдела.

Руководитель налогового отдела должен обладать полномочиями, позволяющими ему применять к исполнителям, ответственным за нарушение сроков подготовки форм налоговой отчетности либо за допущенные при их подготовке ошибки, дисциплинарные (гл. 30 Трудового кодекса Российской Федерации, внутренние регламенты организации) и (или) денежные взыскания. Аналогичные полномочия, в том числе в отношении самих руководителей отделов, имеет главный бухгалтер организации. Для руководителей также целесообразно разработать листы контрольных процедур.

В крупных организациях в составе бухгалтерии, как правило, выделяется отдел методологии бухгалтерского учета и налогообложения, функциями которого являются методологическое сопровождение, разработка форм внутренней бухгалтерской и налоговой отчетности, разработка и внедрение различных внутренних положений по бухгалтерскому (ПБУ) и налоговому (ПНУ) учету, консультирование сотрудников бухгалтерии и филиалов (если они есть у организации) по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения и т.п. В зависимости от распределения должностных обязанностей сотрудники отдела методологии могут также быть привлечены и к осуществлению контрольных процедур, так как, являясь разработчиками форм внутренней отчетности, внутренних ПБУ, ПНУ и т.п., они владеют необходимыми для эффективного контроля знаниями особенностей функционирования системы бухгалтерского и налогового учета в своей организации, в частности правил заполнения внутренних налоговых и бухгалтерских регистров, элементов учетной политики и др. Если отдел методологии является одним из ЦО, то его сотрудники также осуществляют контроль в отношении соблюдения действующего налогового законодательства, полноты и точности налоговых расчетов (форм налоговой отчетности), правомерности применения налоговых льгот при исчислении налогов и т.п. В организации при этом должен быть разработан внутренний регламент, определяющий порядок взаимодействия и распределение ответственности отделов и служб в ходе реализации контрольных процедур.

**Порядок действий при обнаружении ошибок (искажений, отклонений)**

В случае выявления ошибок (искажений, отклонений) исполнителю следует принять меры для установления причин и исправления (устранения) обнаруженных ошибок, а если сделать это невозможно, то сообщить соответствующую информацию руководителю налогового отдела в максимально короткие сроки. Аналогичный порядок должен быть предусмотрен и для случая, когда по каким-либо причинам исполнитель не может реализовать отдельные контрольные процедуры, предусмотренные регламентом. С санкции руководителя налогового отдела исполнитель имеет право не осуществлять контрольные процедуры при подготовке форм налоговой отчетности, однако при этом ответственность за ошибки (искажения, отклонения), которые не были выявлены по причине отказа от осуществления определенной контрольной процедуры и не могли быть выявлены по итогам других контрольных процедур, будет лежать на руководителе налогового отдела.

При наличии разногласий, связанных с различиями в профессиональных суждениях исполнителей, привлеченных к проведению контрольных процедур, которые могут возникнуть между лицами, ответственными за их осуществление, окончательное решение принимает руководитель налогового отдела.

Ошибки и нарушения, выявленные при проверке, доводятся до сведения ответственных за соответствующий участок налогового учета лиц, которыми они должны быть устранены в оперативном порядке. Можно указать два способа исправления ошибок:

- путем внесения исправлений и корректировок в подготовленную ранее налоговую отчетность непосредственно в налоговом отделе (например, на основании полученной информации, когда ошибки незначительны и их исправление лицом, их допустившим, неэффективно с точки зрения рациональности организации процесса подготовки налоговой отчетности); при этом соответствующее лицо должно быть в обязательном порядке уведомлено о найденной по итогам контрольных процедур ошибке и способе ее устранения;

- путем формирования исправленной налоговой отчетности в тех подразделениях (теми лицами), где были допущены ошибки (искажения, отклонения); указанным способом исправляются все ошибки, устранение которых непосредственно налоговым отделом при подготовке итоговой налоговой отчетности невозможно или нецелесообразно; соответствующие процедуры должны повторяться необходимое число раз до устранения всех ошибок и нарушений.

**Оформление и хранение документов, подготовленных и используемых в процессе реализации контрольных процедур**

Каждый исполнитель должен регулярно отчитываться в письменной форме и ставить подпись, подтверждающую, что соответствующие его обязанностям контрольные функции исполняются. Для этого исполнитель по итогам осуществления контрольных процедур заполняет и подписывает лист контрольных процедур с указанием даты осуществления процедуры и ее результатов. Такие отчеты должны поступать в координационный ЦО - руководителю налогового отдела, который также составляет лист контрольных процедур по установленной форме. При этом обязательной контрольной процедурой для руководителя является проверка листов контрольных процедур исполнителей. Выполнение этого правила позволяет координировать и контролировать работу звеньев системы внутреннего налогового контроля. Порядок заполнения листов контрольных процедур следует закрепить в соответствующих инструкциях.

Формы внутренней налоговой отчетности и итоговые налоговые декларации (которые в настоящее время подготавливаются, как правило, с использованием средств компьютерной техники) должны храниться как в электронном, так и в бумажном (распечатанном) виде. При этом эффективная система внутреннего контроля подразумевает, что:

- для хранения электронных файлов должны быть организованы соответствующие директории и обеспечен (программными средствами) надлежащий уровень их защиты от несанкционированных изменений, удалений, перемещений и т.п.;

- для хранения регистров в распечатанном виде должны быть заведены отдельные папки, определены места их хранения и порядок доступа к соответствующим данным сотрудников бухгалтерии и иных служб организации.

**Мониторинг изменений в законодательстве**

В целях своевременного информирования об изменениях в нормативной базе по вопросам исчисления и уплаты налогов и сборов в организации на периодической основе следует проводить мониторинг изменений налогового и иных связанных с налоговым отраслей законодательства. Для этого целесообразно создать рабочую группу из числа сотрудников налогового отдела и отдела методологии. Другим вариантом организации мониторинга законодательства может быть включение соответствующих обязанностей в должностные инструкции каких-либо сотрудников (например, сотрудников отдела методологии). Периодичность проведения мониторинга и порядок функционирования рабочей группы определяются специальной внутренней инструкцией.

На основе информации об изменениях в законодательстве (в том числе об изменениях в формах налоговой отчетности) сотрудники отдела методологии при необходимости вносят изменения в имеющиеся формы внутренней налоговой отчетности (либо разрабатывают новые формы внутренней налоговой отчетности и инструкции о порядке их заполнения и представления), учетную политику и другие локальные нормативные акты по бухгалтерскому учету и налогообложению.

**Контроль в обособленных подразделениях**

Помимо формирования системы внутреннего налогового контроля в центральной бухгалтерии в крупных организациях большое значение имеет эффективность контроля на местах (т.е. в филиалах, управлениях, иных обособленных подразделениях). Дело в том, что данные об объектах налогообложения, хозяйственных операциях, их документальном оформлении, наличии оснований для использования налоговых льгот и т.п. формируются именно в структурных подразделениях, в то время как специалисты центральной бухгалтерии получают информацию, которая уже прошла первичную обработку и проверку. Нередко они не имеют возможности осуществить контрольные процедуры в отношении полученной информации с той степенью детализации и тщательности, которая необходима для формирования полной и достоверной информации об исчисленных налогах и сборах. Эта функция в таких случаях реализуется специалистами, осуществляющими контрольные процедуры в структурных подразделениях (например, в бухгалтериях филиалов). Общие принципы организации внутреннего контроля в структурных подразделениях аналогичны изложенным выше.

Процесс сбора информации для подготовки итоговых налоговых расчетов, как правило, происходит в два этапа:

- подготовка информации в бухгалтериях структурных подразделений по формам внутренней налоговой отчетности;

- свод данных в центральной бухгалтерии, подготовка сводных налоговых расчетов в целом по организации по формам, установленным МНС России (ФНС России, Минфином России) или другими уполномоченными органами.

Следовательно, необходима подробная регламентация порядка составления, проверки и представления в центральную бухгалтерию форм внутренней налоговой отчетности ответственными сотрудниками филиалов. При этом правила должны быть едиными и обязательными для применения всеми структурными и функциональными подразделениями (т.е. филиалами, дирекциями, службами, отделами и пр.) организации.

**2. Пример**

Краткое содержание организации.

## 

## 2.1 Рекомендательная часть

Для эффективного функционирования системы внутреннего контроля она должна отвечать определенным критериям.

Критерий ответственности и сбалансированности. За надлежащее выполнение какой-либо операции должно отвечать конкретное лицо, причем контрольные функции должны быть обеспечены средствами для их выполнения. Иными словами, при определении обязанностей субъекта контроля должен быть предписан соответствующий объем прав и возможностей, и наоборот.

Критерий подконтрольности. Лица, контролирующие выполнение операций (исполнительный директор, главный аудитор, главный бухгалтер), должны, в свою очередь, иметь контроль со стороны заинтересованных лиц, как правило, это собственники бизнеса.

Поэтому деятельность перечисленных субъектов должна контролироваться собственниками организации посредством услуг независимых экспертов различного профиля, в том числе внешних аудиторов.

Критерий своевременности. Информация об отклонениях должна быть представлена лицам, уполномоченным принимать решения по соответствующим отклонениям, в максимально короткие сроки. Если сообщение запаздывает, то нежелательные последствия отклонений усугубляются, кроме того, объект переходит уже в другое состояние (действие), что лишает смысла сам проведенный контроль. При предварительном контроле несвоевременное сообщение о возможности возникновения отклонений также лишает смысла проведенный контроль.

Критерий ущемления интересов. Необходимо создавать специальные условия, при которых любые отклонения ставят какого-либо работника или подразделение организации в невыгодное положение и побуждают их к урегулированию проблем. Необходимость таких условий обусловливается возможностью появления отклонений, в которых заинтересованы определенные работники или коллектив.

Критерий взаимосвязи. Решение задач, связанных с контролем, должно создавать надлежащие условия для тесного взаимодействия работников различных функциональных направлений.

Критерий заинтересованности администрации. Функционирование системы внутреннего контроля не может быть эффективным без честности, должной заинтересованности и участия должностных лиц управления.

Критерий компетентности. Если персонал организации, в служебные функции которого входит осуществление контроля, не обладает этими характеристиками, то даже идеально организованный контроль не сможет быть эффективным.

Критерий приемлемости. Означает рациональность ставящихся контрольных целей и задач, целесообразное распределение контрольных функций, целесообразность программ внутреннего контроля, а также применяемых методов.

Критерий актуальности. Со временем даже самые прогрессивные методы управления устаревают. СВК должна быть построена таким образом, чтобы можно было гибко ее "настраивать" на решение новых задач, возникающих в результате изменения внутренних и внешних условий функционирования организации, и обеспечить возможность ее расширения и модернизации.

Критерий важности. Абсолютный контроль над обычными незначительными операциями (например, мелкие расходы) не имеет смысла и будет только отвлекать силы от более важных задач. Но если высшее руководство считает, что какие-либо области деятельности организации имеют стратегическое значение, то в каждой такой области обязательно должен быть налажен контроль, даже если эта область с трудом поддается измерению по принципу "затраты - эффект".

Критерий целостности. Объекты различного типа должны быть охвачены адекватным контролем, нельзя добиться общей эффективности, сосредоточив контроль только над относительно узким кругом объектов.

Критерий распределения ответственности и обязанностей. Во избежание безответственности недопустимо закрепление отдельной функции за двумя или несколькими подразделениями. Каждая отдельная контрольная функция должна быть закреплена только за одним подразделением. Однако за одним подразделением может быть закреплено также несколько контрольных функций. Например, отдельной контрольной функцией главного бухгалтера является контроль осуществляемых хозяйственных операций на предмет их соответствия законодательству Российской Федерации. Он также должен нести ответственность за недоведение до руководства информации о нарушениях. Контрольной функцией внутреннего аудитора в этом случае должно являться осуществление проверки на предмет качества исполнения бухгалтером своей контрольной функции. Аудитор также оценивает законность отраженных операций, но ответственность он должен нести за необнаружение негативных операций, отраженных бухгалтером.

Функции между сотрудниками распределяются таким образом, чтобы за одним человеком не были закреплены одновременно следующие функции: санкционирование операций с определенными активами, регистрация данных операций, обеспечение сохранности данных активов, осуществление их инвентаризации. Во избежание злоупотреблений эти функции должны быть распределены между несколькими лицами.

Критерий взаимозаменяемости. Временное выбытие отдельных субъектов внутреннего контроля не должно прерывать контрольных процессов. Для этого каждый работник (субъект внутреннего контроля) должен уметь имитировать контрольную работу вышестоящего, нижестоящего и одного-двух работников своего уровня во избежание потери адекватной связи с объектом контроля на время их выбытия.

Критерий взаимодействия и координации. Контроль необходимо осуществлять на основе четкого взаимодействия всех подразделений и служб организации.

Таким образом, совокупность указанных критериев способствует эффективности системы внутреннего контроля, т.е. функционирование системы внутреннего контроля при соблюдении данных критериев эффективно независимо от организационно-правовой формы, размера, видов и масштаба деятельности организации.

Что касается методического обеспечения подготовки проверок, то оно должно отвечать поставленным целям и учитывать особенности действующего законодательства о налогах и сборах, применяемого в целях налогового контроля. Также необходимо учесть, что методика проверки во многом зависит от объекта проверки (касса, основные средства, нематериальные активы и др.) и в каждом отдельном случае должна учитывать специфику проверяемого объекта

Таким образом, для должной подготовки проверки в организации необходимо принять локальные документы, в которых прописать порядок и методы проведения проверки в зависимости от проверяемого объекта, а также методы подготовки к проверкам.

**Литература**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч.I.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч.II.

3. консультант +.

4. Бодрова т.в. Налоговый учет на предприятиях и в организациях. – м.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2008.-304с.

5. Экономический словарь / Под ред. А.И. Архипова. - М.: ПБОЮЛ М.А. Захаров, 2001

6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина России от 29 июля 1998г. №34н.

7. www.nalog.ru

8. Положение по бухгалтерскому учету «учетная политика организации» ПБУ 1/98, утв. Приказом Минфина России от 9 декабря 1998г. № 60н.

9.Регистры налогового учета. – М. : BRA Омега-л, 2002.

10. Бухгалтерский и налоговый учет на малом предприятии: учебное пособие/ Д.А.Ендовицкий, Р.Р, Рахматулина ; под ред. Д.А. Ендовицкого. – 2-е изд., стер. – М .: КНОРУС, 2007.- 256с.

11. Малявкина Л.И. Формирование регистров налогового учета в организации /. Л.И Малявкина// Бухгалтерский учет. 2005. №6

12. Кузьменко В.В., Ефимец Е.А. Институциональный подход к исследованию налогового потенциала и налогового бремени // Сборник научных трудов СевКавГТУ. Серия "Экономика", 2005. N 1.

13. Саранова С.Н. Развитие налогового потенциала в системе государственной региональной политики: Автореф. дис. ...к. э. н. - Волгоград, 2007.

14. "Налоги" (журнал), 2007, N 4

15. "Налоговый вестник", N 7, 2001

16. "Налоговый вестник", N 8, 2001

17. "Налоговый вестник", N 11, 2004

18. "Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров", N 1, 2004

19. "Аудиторские ведомости", 2006, N 3

20. "Налоги" (журнал), 2007, N 5