**Практическая ситуация № 11.** По условию договора с заказчиком аудиторская фирма осуществляет проверку правильности расчетов с внебюджетными фондами. Заказчик – строительная организация, применяющая журнально-ордерную форму учета.

Необходимо проверить правильность отражения операций и формирования дебетового и кредитового оборотов по счету 67 «Расчеты с внебюджетными фондами».

**ОТВЕТ:**

Расчеты по внебюджетным платежам ведутся на одноименном счете 67 по видам платежей. Порядок исчисления и уплаты платежей во внебюджетные фонды регулируются законодательными и другими нормативными актами.

Основными нормативными документами, используемыми при проверке являются:

1. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, утв. приказом Минфина РФ от 20.03.92г. № 10 (утратило силу с 01.01.95)
2. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, утв. приказом Минфина РФ от 26.12.94г. № 170 (действовало до 31.12.99)
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н.
4. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (Минфин СССР от 1.11.91г. № 56 с дополнениями и изменениями от 28.12.94г. № 173)
5. Закон РФ «О дорожных фондах в Российской Федерации» от 18.10.91г. № 1759-1 с изменениями и дополнениями от 25.12.92г. № 4226-1.
6. Инструкция о порядке исчисления налогов и поступления иных средств в дорожные фонды (Минфин РФ, Госналогслужба РФ от 30.05.93г. соответственно № 36 и № 19 с изменениями и дополнениями; Госналогслужба РФ от 15.05.95г. № 30).
7. Письмо Госналогслужбы РФ от 5 марта 1998 г. N АС-6-07/161 (с изменениями от 25 марта 1998 г.)

В настоящее время к основным видам внебюджетных платежей относятся:

* Налог на пользователей автомобильных дорог;
* Налог с владельцев транспортных средств;
* Налог на приобретение автотранспортных средств;
* Налог на реализацию горюче-смазочных материалов (ГСМ)
* Акцизы с продажи легковых автомобилей в личное пользование граждан.

Помимо перечисленных платежей, на счете 67 отражались платежи по фонду занятости (до 1 января 1995г.), а в настоящее время ведутся расчеты:

* С фондом имущества при приватизации предприятия;
* По фонду научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и освоения новых видов наукоемкой продукции;
* По фонду содействия конверсии военного производства.

По каждому из видов налогов, платежей и расчетов аудитор должен проверить:

* Правильность определения базы налогообложения;
* Обоснованность применения ставок налогов и платежей;
* Правомерность использования льгот при расчете налогов и платежей;
* Своевременность расчета и перечисления взносов по налогам;
* Порядок отражения в бухгалтерском учете операций по начислению платежей, их перечислению в фонды;
* Соответствие данных аналитического (по видам платежей) и синтетического учета по счету 67 записям в регистрах, главной книге и балансе;
* Качество составляемых форм отчетности по платежам, представляемых в ГНИ.

Аналитический и синтетический учет по счету 67 аудитор проверяет по данным журнала-ордера № 8 и ведомости № 7 (при журнально-ордерной форме учета).

При проверке отдельных видов налогов и платежей необходимо обратить внимание на некоторые моменты. Для этой цели составлены таблица, в которой определены объекты налогообложения, базы налогообложения, ставки налогов и платежей, имеющиеся льготы.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Виды налогов и платежей | Объекты налогообложения | База налогообложения | Ставки налога | Льготы по налогам |
| 1 | Налог на пользователей автодорог.(Статья 5 Закона «О дорожных фондах в РФ» ) | Юридические лица (предприятия, организации, филиалы, иностранные юридические лица) | Строительные организации уплачивают налог от суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг), полученной от выполнения работ собственными силами. Исключаются из налогооблагаемой базы суммы НДС. | 2,6% - для предприятий и организаций Новосибирской области, в том числе,  0,5% - в федеральный бюджет;2,1% - в территориальный бюджет. | Субъекты малого предпринимательства (юридические лица и индивидуальные предприниматели), применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности. |
| 2 | Налог с владельцев транспортных средств.(Статья 6 Закона «О дорожных фондах в РФ») | Юридические (предприятия и организации) и физические лица (граждане РФ либо лица без гражданства) | Автомобили легковые, грузовые, тракторы, автобусы, мотоциклы и мотороллеры. | Ставка устанавливается в зависимости от мощности двигателя (в лошадиных силах) |  Субъекты малого предпринимательства (юридические лица и индивидуальные предприниматели), применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности. |
| 3 | Налог на приобретение автотранспортных средств.(Статья 7 Закона «О дорожных фондах в РФ») | Юридические лица (предприятия и организации) и предприниматели, приобретающие автотранспортные средства путем купли- продажи, мены, лизинга и взносов в уставной фонд. | Стоимость транспортных средств (без НДС, акцизов) | Грузовые и легковые автомобили, пикапы, автобусы, спецавтомобили –20%, прицепы и полуприцепы – 10%. | Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности. |

При проверке исчисления предприятием **налога на пользователей автодорог** необходимо также учитывать следующее:

В соответствии с Законом РФ от 18.10.91 N 1759-I "О дорожных фондах в РФ" (с последующими изменениями и дополнениями) объектом обложения налогом на пользователей автомобильных дорог в строительных организациях является выручка от реализации продукции (работ, услуг), полученная от работ, выполненных собственными силами.

Поэтому в ходе документальных проверок организаций (предприятий) следует установить правильность отражения в бухгалтерском учете и отчетности выручки от реализации продукции (работ, услуг), отражаемой по кредиту счета 46, а также стоимости субподрядных работ. В связи с этим необходимо по первичным учетным документам (книги учета, журналы-ордера и т.д.) проверить отражение на балансовых счетах 50, 51, 52, 55, 46, 48, 62, 76, 60 хозяйственных операций.

Подлежат проверке полнота и своевременность отражения выручки от реализации продукции (работ, услуг) в бухгалтерском учете, движение денежных и валютных средств по банковским счетам, кассе, товарообменные и бартерные операции, зачет взаимных требований, расчеты с использованием ценных бумаг, платежи по взаиморасчетам, операции с уступкой права требования, отражение на отдельном балансе выручки от реализации товаров, продукции (работ, услуг), полученной в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) и договора доверительного управления имуществом.

К основным вопросам проверки правильности учета выручки от реализации товаров, продукции (работ, услуг) для целей обложения налогом относятся:

- виды деятельности организации по уставу и раздельный учет доходов по ним;

- списание стоимости продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты труда и премий работникам;

- отражение в бухгалтерском учете авансов полученных и своевременность отнесения их в состав выручки от реализации продукции (работ, услуг);

- списание продукции и оказанных услуг на капитальное строительство хозспособом;

* правильность расчета данных по реализации продукции по кассовому методу ("по оплате")

В ходе проверки контролируется качество и достоверность ведения бухгалтерского учета. При несоответствии учетной политики для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения помимо бухгалтерского учета проверяется методика дополнительных расчетов по налогу.

При проведении проверки необходимо обратить внимание на особенности налогообложения отдельных видов деятельности, категорий плательщиков и правильность применения ими действующих нормативно-правовых актов в области налогообложения.

В соответствии с Законом РФ "О дорожных фондах в Российской Федерации" налог на пользователей автомобильных дорог уплачивают предприятия, организации, учреждения, предприниматели, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ, включая созданные на территории РФ предприятия с иностранными инвестициями, международные объединения и организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность через постоянные представительства, иностранные юридические лица; филиалы и другие аналогичные подразделения предприятий, организаций и учреждений, имеющие отдельный баланс и расчетный счет.

Юридические лица, в составе которых находятся филиалы и другие аналогичные подразделения, не имеющие отдельного баланса и расчетного счета, уплату налога на пользователей автомобильных дорог производят по месту своей постановки на налоговый учет на основании данных сводного баланса.

При определении налогооблагаемой базы необходимо учитывать также следующее:

Капитальное строительство, осуществляемое хозяйственным способом, рассматривается как предоставляемые услуги на сторону или предусмотренные по уставной деятельности.

Затраты по капитальному строительству, осуществляемому хозспособом, отражаются в установленном порядке на счетах производства со списанием в кредит счета 08 "Капитальные вложения". При сдаче этапа или полностью законченного объекта (в зависимости от учетной политики) фактические затраты списываются со счета 08 в дебет счета 46.

Таким образом, объем строительно-монтажных работ, выполненных хозспособом, включается в налогооблагаемую базу при исчислении налога на пользователей автомобильных дорог.

Доходы от внереализационных операций, в том числе от размещения временно свободных денежных средств на депозитных счетах в банках, налогом на пользователей автомобильных дорог не облагаются.

Выручка от реализации продукции (работ, услуг), полученная в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитывается в рубли по курсу Банка России, действовавшему на день поступления средств на валютный счет или в кассу организации, если учетная политика установлена "по оплате".

При учетной политике "по отгрузке" выручка от реализации товаров, продукции (работ, услуг), полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли на дату отгрузки. Возникающая при этом курсовая разница в виде разницы между рублевой оценкой выручки от реализации товаров, продукции (работ, услуг) на дату фактического поступления иностранной валюты на счет организации и ее рублевой оценкой на дату отгрузки товаров, продукции (работ, услуг) относится на доходы (расходы) от внереализационных операций и не учитывается при налогообложении.

Письмом Минфина РФ от 31.10.94 N 142 "О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах между предприятиями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги" (с изменениями и дополнениями) установлен порядок бухучета в случаях, когда покупатель продукции является векселедателем.

При расчетах за отгруженную продукцию (товары, работы, услуги) векселями, когда покупатель является векселедателем, при учетной политике "по оплате" выписывание векселя не приводит к появлению выручки от реализации продукции (работ, услуг). Объект налогообложения возникает в момент погашения дебиторской задолженности, продолжающей числиться за покупателем продукции (товаров, работ, услуг), - в момент погашения векселя или совершения индоссамента на третье лицо.

Убыток от реализации векселя по цене меньшей, чем отгруженная продукция (выполненные работы, оказанные услуги), не уменьшает налогооблагаемую базу.

Если покупатель расплачивается векселем третьего лица, в момент передачи векселя погашается дебиторская задолженность за покупателем и должна быть определена выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг), если у поставщика учетная политика установлена "по оплате".

Порядок определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) при товарообменных (бартерных) операциях определен письмом Минфина РФ от 30.10.92 N 16-05/4 "О порядке отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, осуществляемых на бартерной основе".

При переуступке права требования налогообложение у поставщика продукции (товаров, работ, услуг), переуступающего право требования, и у перепродавца права требования имеет следующие особенности.

У цедента - поставщика продукции (товаров, работ, услуг) выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) определяется в соответствии с учетной политикой - по мере отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов (или иному моменту перехода прав собственности на продукцию, товары) или по мере ее оплаты (в момент погашения дебиторской задолженности, числившейся за покупателем).

В частности, если учетная политика установлена "по оплате", у цедента при переуступке права требования возникает выручка от реализации ранее поставленной им продукции (товаров, работ, услуг).

Что касается размера выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг), то для целей налогообложения он определяется однократно, исходя из договорных отношений и первичных документов, оформленных с покупателем, и не зависит от договорной стоимости уступаемого права требования. В случае занижения оплаты проданной дебиторской задолженности убыток от данной операции для целей налогообложения не учитывается.

В том случае, если цессионарий приобретает право требования и затем реализует его (в т.ч. дебитору), указанное право следует рассматривать как финансовое вложение, которое не облагается у предприятия налогом (в том числе у профессиональных участников рынка ценных бумаг, поскольку право требования не является ценной бумагой согласно Гражданскому кодексу РФ).

Сумма платежей по налогу на пользователей автомобильных дорог включается плательщиками в состав затрат по производству и реализации продукции, выполненным работам и предоставленным услугам.

 Учет расчетов с дорожными фондами по налогу на пользователей автомобильных дорог осуществляется на счете 67 "Расчеты по внебюджетным платежам" по отдельному субсчету "Расчеты по налогу на пользователей автомобильных дорог".

Начисление суммы налога на пользователей автомобильных дорог отражается по кредиту счета 67 в корреспонденции со счетами 26 "Общехозяйственные расходы" и 44 "Издержки обращения" и другими счетами.

Перечисление сумм налога в соответствующий дорожный фонд отражается по дебету счета 67 и кредиту счета 51 "Расчетный счет".

 Уплата налога производится ежемесячно на основании данных бухгалтерского учета о реализации продукции (работ и услуг) и продаже товаров за истекший месяц до 15 числа следующего месяца.

Плательщики налога, имевшие по отчетным данным предыдущего квартала размер среднемесячного платежа не более 2 тыс. рублей, а также субъекты малого предпринимательства (юридические лица), не перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности согласно Федеральному закону от 29 декабря 1995 г. N 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства", и субъекты малого предпринимательства (юридические лица), не подпадающие под действие вышеназванного Федерального закона, уплату налога производят один раз в квартал по квартальным расчетам.

В связи с положением вышеуказанного абзаца, необходимо подтвердить обоснованность отнесения проверяемых предприятий к субъектам малого предпринимательства.

 Учет расчетов с дорожными фондами по **налогу с владельцев** **транспортных средств** осуществляется на счете 67 "Расчеты по внебюджетным платежам" по отдельному субсчету "Расчеты по налогу с владельцев транспортных средств".

Суммы платежей по налогу с владельцев транспортных средств включаются плательщиками в состав затрат по производству и реализации продукции, выполненных работ и предоставленных услуг .

 Начисление взносов налога с владельцев транспортных средств в составе затрат на производство отражается по дебету счетов 26 "Общехозяйственные расходы" и 44 "Издержки обращения" и других счетов и кредиту счета 67.

 Уплата налога производится ежегодно в сроки, установленные законодательными (представительными) органами власти субъектов Российской Федерации.

 Плательщики уплачивают налог не позднее срока регистрации или перерегистрации и фактического проведения технического осмотра транспортного средства.

 При исчислении **налога на приобретение автотранспортных средств** следует учитывать следующие особенности:

В случае приобретения автотранспортных средств путем мены на какой-либо товар (выполненные работы, услуги) для исчисления налога принимаются продажные цены, но не ниже рыночных цен на автотранспортные средства таких или аналогичных марок, сложившихся на момент совершения сделок (в том числе на биржах).

В случае приобретения автотранспортных средств, бывших в употреблении, для исчисления налога принимается продажная цена (без налога на добавленную стоимость), но не ниже его балансовой стоимости за вычетом износа.

По автотранспортным средствам, приобретенным в рамках совместной деятельности, уплату налога производит тот участник совместной деятельности, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел участниками договора.

В случае приобретения автотранспортных средств за валюту налог исчисляется исходя из продажной стоимости автотранспортного средства, пересчитанной по курсу рубля, устанавливаемого Центральным банком России, на день приобретения автотранспортного средства.

Плательщики уплачивают налог по месту регистрации или перерегистрации автотранспортного средства в течение 5 дней со дня его приобретения.

Для юридических лиц и предпринимателей днем приобретения автотранспортных средств следует считать день приобретения автотранспортных средств по сделке купли-продажи, мены, лизинга и взносов в уставный капитал.

Суммы платежей по налогу на приобретение автотранспортных средств включаются плательщиками в состав затрат по производству и реализации продукции, выполненных работ и предоставленных услуг (предпринимателями - в состав расходов декларации о доходах).

Учет расчетов с дорожным фондом по налогу на приобретение автотранспортных средств осуществляется на счете 67 "Расчеты по внебюджетным платежам" по отдельному субсчету "Расчеты по налогу на приобретение автотранспортных средств".

Начисление взносов налога на приобретение автотранспортных средств отражается по дебету счета 08 "Капитальные вложения" и кредиту счета 67, зачисление на основные средства - кредит счета 08 и дебет счета 01 "Основные средства", включение в состав затрат - кредит счета 02 "Износ основных средств" и дебет счета 20 "Основное производство".

Плательщиками **акцизов с продажи легковых автомобилей в личное** **пользование граждан** являются предприятия-изготовители легковых автомобилей, реализующие легковые автомобили в личное пользование граждан. Плательщиками **налога на реализацию горюче-смазочных материалов** (автобензин, дизельное топливо, масла дизельные, масла для карбюраторных двигателей, масла для карбюраторных и дизельных двигателей, сжатый и сжиженный газ, используемый в качестве моторного топлива) являются юридические лица (предприятия, учреждения, организации, объединения), граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, реализующие указанные материалы.

Учитывая то, что строительная организация данными видами деятельности не занимается и, следовательно, указанные налоги не платит, подробное рассмотрение их в работе не проведено.

По той же причине не рассмотрен аудит расчетов с фондом имущества при приватизации предприятия; по фонду научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и освоения новых видов наукоемкой продукции; по фонду содействия конверсии военного производства.

 **Использованная литература:**

Аудит: Учебник для вузов. Под ред. Проф. В.И.Подольского. – М.:Аудит, ЮНИТИ, 1999.

Н.П.Барышников. Организация и методика проведения общего аудита. М.: Информационно-издательский дом «Филин», 1995.

Нормативные акты (указаны в тексте).