



ООО «Группа компаний  
«Москворецкий Дом Аудита»  
115487, г.Москва, проспект  
Андропова, д. 38, к. 3

Телефон: +7 (495) 937-3591  
E-mail: mdam@com2com.ru  
Web: www.mda-group.ru

## **ОТЧЕТ**

### **ИСПОЛНИТЕЛЬНОМУ ОРГАНУ ООО «\_\_\_\_\_»**

*По результатам анализа финансово-хозяйственной деятельности  
за период с 01 января 2015 года по 31 марта 2016 года*

## **Содержание**

1. Введение .....	4
2. Сведения о Заказчике и Исполнителе .....	5
3. Перечень существенных замечаний, выявленных в ходе анализа финансово-хозяйственной деятельности .....	6
Замечание 3.1. Недостатки организации аналитического учета услуг, оказываемых Обществом, не позволяют установить отсутствие услуг, облагаемых НДС по ставке 18% (налоговый риск) .....	6
Замечание 3.2. Налоговая декларация по налогу на имущество не составлена и не предоставлена в ФНС (ошибка) .....	7
Замечание 3.3. Общество приобретает услуги у взаимозависимого лица Рекламные услуги не идентифицированы и не нормируются в налоговом учете (налоговый риск) .....	8
Замечание 3.4. Документы, подтверждающие рекламные расходы, не соответствуют требованиям законодательства. Отсутствует идентификация рекламных услуг, оказываемых Обществу (налоговый риск) .....	10
Замечание 3.5. Вероятно, не применена возможность налоговой оптимизации по налогу на прибыль .....	11
4. Прочие замечания, выявленные в ходе анализа финансово-хозяйственной деятельности .....	13
4.1. Аудит основных средств, доходных вложений в материальные ценности, капитальных вложений .....	13
Замечание 4.1.1. Неправильный учет операций по договору лизинга при отражении имущества на балансе лизингополучателя (ошибка) .....	13
Замечание 4.1.2. Не поставлен на учет объект основных средств (ошибка) .....	14
Замечание 4.1.3. Неправильно установлен срок полезного использования основного средства в налоговом учете (налоговый риск) .....	15
Замечание 4.1.4. Исправление ошибок прошлых лет отражено в составе расходов отчетного периода .....	16
Замечание 4.1.5. Несвоевременное отражение поступления основного средства в бухгалтерском и налоговом учете (ошибка) .....	16
4.2. Аудит финансовых вложений .....	17
Замечание 4.2.1. Беспроцентный заем учитывается в качестве финансовых вложений (ошибка) .....	17
4.3. Аудит товарно-материальных ценностей (ТМЦ) .....	17
Замечание 4.3.1. ГСМ не отражается на счете учета материалов, путевые листы не оформляются (ошибка, налоговый риск) .....	18
Замечание 4.3.2. Отсутствуют отчеты об использовании материалов. В документах на списание ТМЦ отсутствует назначение использования ТМЦ и подпись лица, принявшего ТМЦ (налоговый риск) .....	18
Замечание 4.3.3. Транспортные расходы, связанные с приобретением материалов, не формируют их учётную стоимость .....	20
4.4. Аудит НДС .....	21
Замечание 4.4.1. Не начисляется НДС с авансов (налоговый риск, ошибка) .....	21
Замечание 4.4.2. Общество неправомерно применяет ставку НДС 18% (ошибка) .....	22

Замечание 4.4.3. Несоответствие данных бухгалтерского учета и налоговых деклараций по НДС. ....	22
4.5. Аудит расчетов с дебиторами и кредиторами .....	23
Замечание 4.5.1. Не сформирован резерв по сомнительной дебиторской задолженности в бухгалтерском учете (вероятная ошибка). ....	23
Замечание 4.5.2. В составе внереализационных доходов для целей налогообложения не включена списанная кредиторская задолженность (ошибка). ....	24
Замечание 4.5.3. Данные в актах сверок не соответствуют данным в учете Общества. ....	25
4.6. Аудит кассовых операций .....	26
Замечание 4.6.1. Нарушение кассовой дисциплины: предельного размера наличных расчетов между юридическими лицами и выдача займа из выручки (ошибка). ....	26
Замечание 4.6.2. Возврат авансов по платежным картам за счет наличных денежных средств из кассы (ошибка). ....	27
4.7. Аудит полученных кредитов и займов .....	27
Замечание 4.7.1. Недостатки аналитического учета процентов по полученным кредитам и ошибки при отражении в отчетности процентов к уплате. ....	27
4.8. Аудит НДС. ....	28
Замечание 4.8.1. НДС уплачивается несвоевременно (ошибка). ....	28
Замечание 4.8.2. Не удержан НДС по штрафам ГИБДД (ошибка). ....	29
4.9. Аудит доходов от реализации .....	29
Замечание 4.9.1. Реализация услуг завышена (ошибка). ....	29
4.10. Аудит себестоимости продаж .....	30
Замечание 4.10.1. Расходы, связанные с предоставлением неисключительных прав на программное обеспечение, одновременно учтены в качестве затрат текущего периода (налоговый риск). ....	30
Замечание 4.10.2. Общество неправомерно включало в расходы некоторые затраты для целей налогообложения (налоговый риск). ....	31
Замечание 4.10.3. Налогооблагаемая база уменьшена на сумму штрафа (ошибка). ....	32
4.11. Аудит внереализационных доходов и расходов. ....	32
Замечание 4.11.1. Прочие доходы не учтены для целей налогообложения (ошибка). ....	33
4.12. Организация системы бухгалтерского учета .....	33
Замечание 4.12.1. Некоторые недостатки организации бухгалтерского учета. ....	33
5. Общие выводы .....	35

## **1. Введение**

В соответствии с договором № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_ года ООО «Группа компаний «Москворецкий Дом Аудита» (далее – Исполнитель) проведен анализ порядка ведения бухгалтерского и налогового учета за период с \_\_\_\_\_ г. по \_\_\_\_\_ года.

**Цель анализа** порядка ведения бухгалтерского и налогового учета: проведение управленческого и налогового консультирования по вопросам учета финансово-хозяйственных операций и выявления налоговых рисков.

**Перечень замечаний**, выявленных в ходе анализа порядка ведения бухгалтерского и налогового учета, изложен в разделах 3 и 4 настоящего Отчета.

**Выводы** по результатам анализа изложены в разделе 5 «Общие выводы».

## **2. Сведения о Заказчике и Исполнителе**

### **Заказчик:**

ООО «\_\_\_\_\_»  
ИНН ХХХХ КПП ХХХХ  
ОГРН ХХХХ

Адрес: ХХХХ  
Телефон: ХХХХХ  
E-mail: ХХХХХ  
Web: ХХХХХ

Основными видами деятельности Заказчика являются:

- ХХХХХХХХХХХХХ

Руководитель: ХХХХХХХХ

### **Исполнитель:**

ООО «Группа компаний «Москворецкий Дом Аудита»  
ИНН 7718611841 КПП 772501001  
ОГРН 1067759440462

Член СРО НП «Российская Коллегия Аудиторов»  
ОРНЗ в государственном реестре аудиторских организаций 10705005235

Юридический адрес: 115487, г. Москва, проспект Андропова, 38/3  
Фактический адрес: 115487, г. Москва, проспект Андропова, 38/3  
Телефон: +7 495 937-35-91  
E-mail: mdam@com2com.ru  
Web: www.mda-group.ru

Руководитель: Дмитриев Сергей Андреевич

### **3. Перечень существенных замечаний, выявленных в ходе анализа финансово-хозяйственной деятельности**

**Замечание 3.1. Недостатки организации аналитического учета услуг, оказываемых Обществом, не позволяют установить отсутствие услуг, облагаемых НДС по ставке 18% (налоговый риск).**

Описание ситуации:

Согласно информации, размещенной на сайте Общества (\_\_\_\_\_), Общество в частности оказывает косметологические услуги и услуги по массажу.

В составе вышеуказанных услуг могут быть услуги, которые, по мнению контролирующих органов, облагаются НДС по ставке 18%.

Организация аналитического учета Общества не предусматривает выделение отдельных видов медицинских услуг, в том числе возможно облагаемых НДС по ставке 18%.

Лицензии на осуществление медицинской деятельности (по информации размещенной на сайте Общества) не предусматривают возможность оказания услуг по медицинскому массажу.

Замечания по существу:

В соответствии с пп.2 п.2 ст.149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг.

По вопросу какие именно услуги не подлежат обложению НДС есть две точки зрения.

Согласно официальной позиции хирургические и терапевтические косметологические услуги облагаются НДС (письма Минфина России от 25.11.2011 N 03-07-07/77; от 11.02.2009 N 03-07-07/07).

Разъяснено, что в соответствии с ОКВЭД косметологические услуги относятся к коду 85.14 "Прочая деятельность по охране здоровья" без разграничения таких услуг на лечебные и косметические. Поэтому терапевтические косметологические услуги не подпадают под льготу пп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Вместе с тем имеет место судебная практика, в соответствии с которой косметологические услуги, оказываемые в рамках амбулаторно-поликлинической помощи, НДС не облагаются.

В соответствии с п.11 ст.2 Федерального закона от 21.11.2011 N 323-ФЗ "Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации" медицинской организацией является юридическое лицо независимо от организационно-правовой формы, осуществляющее в качестве основного (уставного) вида деятельности медицинскую деятельность на основании лицензии, выданной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о лицензировании отдельных видов деятельности.

Таким образом, наличие лицензии на оказание определенных видов медицинских услуг, является необходимым условием для применения права на освобождение от НДС по пп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ.

В перечне услуг, указанных в лицензиях на осуществление медицинской деятельности, размещенных на сайте Общества, отсутствуют услуги по медицинскому массажу.

Также обращаем внимание на то, что в соответствии с перечнем видов услуг, относящихся к услугам по диагностике, профилактике и лечению, установленном Приказом Минздрава России от 11 марта 2013 г. N 121н «Об утверждении Требований к организации и выполнению работ ....» к медицинским услугам отнесены только услуги по медицинскому массажу.

Согласно информации, указанной на сайте, Общество наряду с лечебным массажем оказывает услуги по расслабляющему, спортивному и другим видам массажа, которые могут квалифицироваться контролирующими органами как не относящиеся к медицинским услугам.

Таким образом, полагаем возможным возникновение налоговых рисков в части применения освобождения от НДС услуг по массажу, оказываемых Обществом.

В соответствии с п. 4 статьи 149 НК РФ в случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), **налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.**

Последствия:

Имеют место налоговые риски, связанные с правомерностью применения освобождения от НДС некоторых косметологических и массажных услуг, оказываемых Обществом. В связи с отсутствием данных аналитического учета по видам услуг оценка величины налогового риска не производилась.

Рекомендации:

Для снижения налогового риска рекомендуем указывать в договорах или иных документах наименование услуг в соответствии с указанными в лицензиях на осуществление медицинской деятельности.

Также рекомендуем провести анализ фактически оказываемых Обществом услуг для выявления услуг, не подлежащих освобождению от НДС.

**Замечание 3.2. Налоговая декларация по налогу на имущество не составлена и не предоставлена в ФНС (ошибка).**

Описание ситуации:

В составе основных средств на балансе Общества находятся объекты основных средств, принадлежащие к III и выше амортизационным группам.

Например,

Наименование	Сумма, руб.	Амортизационная группа
Автоматический репроцессор эндоскопов	1 129 866,52	IV группа
Термоциклер для амплификации нуклеотидных кислот	1 115 700,00	IV группа

Налоговая декларация по налогу на имущество за 2015 год не формировалась и не предоставлялась в ФНС.

Замечания по существу:

С 01.01.2015 года изменилась редакция пп.8 п.4 ст.374 НК РФ.

В 2013 и 2014 годах действовала следующая редакция данного подпункта: Не признается объектами налогообложения движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств.

С 01.01.2015 г. действует следующая редакция подпункта: Не признаются объектами налогообложения объекты основных средств, включенные в первую или во вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации.

Таким образом, с 01.01.2015 года движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств (кроме первой и второй амортизационной группы) признается объектом налогообложения.

В соответствии с п. 25 ст.381 НК РФ движимое имущество, принятое на учет в качестве ОС с 1 января 2013 г. (кроме полученных в результате реорганизации или ликвидации, а также от взаимозависимых лиц) освобождается от уплаты налога на имущество.

В соответствии со ст.373 НК РФ налогоплательщиками налога признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со статьей 374 настоящего Кодекса.

В соответствии со ст.386 НК РФ налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

Таким образом, Общество обязано предоставлять в налоговые органы расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговые декларации по налогу на имущество.

Последствия:

Согласно п.1 ст.119 НК РФ непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1 000 рублей.

Следует отметить, что помимо налоговой и административной ответственности в виде штрафа при задержке подачи налоговой декларации более чем на 10 рабочих дней налоговые органы **могут приостановить операции на счетах в банке и переводы электронных денежных средств (п. 3 ст. 76, п. 6 ст. 6.1 НК РФ).**

Рекомендации:

Подготовить и сдать декларацию по налогу на имущество за 2015 год.

**Замечание 3.3. Общество приобретает услуги у взаимозависимого лица  
Рекламные услуги не идентифицированы и не нормируются в налоговом учете  
(налоговый риск).**

Описание ситуации:

В 2015 году и 1 квартале 2016 году ООО «XXXXXXX» оказывало Обществу услуги по договору (при проверке договор не предоставлен; в актах об оказанных услугах указано наименование услуг «Рекламные услуги» без указания какой-либо информации, касающейся договора, характера услуг и периода их оказания) на общую сумму 6 895 274,39 руб. (в т.ч. в 2015 году 5 020 274,39 руб.). Для целей налогового учета данные расходы приняты в полном объеме.

ООО «\_\_\_\_\_» (Общество) и ООО «\_\_\_\_\_» являются взаимозависимыми лицами в силу пп.3 п.2 ст. 105.1 НК РФ, так как одни и те же физические лица прямо участвуют в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25%.

Замечания по существу:

1. С 1 января 2012 года Налоговый Кодекс РФ дополнен разделом V.1, положения которого определяют правила осуществления налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

В случае, если сделки между взаимозависимыми лицами (с учетом особенностей, предусмотренных статьей 105.14 Кодекса) признаются контролируруемыми, контроль соответствия цен в таких сделках рыночным ценам, осуществляет Федеральная налоговая служба. Применительно к сделкам между Обществом и ООО «Инномед плюс» необходимо отметить, что они в силу характера и объемов не относятся к контролируемым сделкам.

В случае если сделки между взаимозависимыми лицами не признаются контролируемыми в соответствии со статьей 105.14 Кодекса, контроль соответствия цен, применяемых в таких сделках, рыночным ценам осуществляется территориальными налоговыми органами в ходе выездных и камеральных налоговых проверок при условии выявления необоснованной налоговой выгоды (см. письма ФНС РФ от 16.09.14 № ЕД-4-2/18674@, от 16.06.15 № ЕД-2-13/710@).

Таким образом, территориальные налоговые органы в ходе выездных и камеральных налоговых проверок могут проверить обоснованность цены оказанных рекламных услуг ООО «XXXXXXX».

Также обращаем внимание, что Федеральная налоговая служба в циркулярном Письме от 16.02.2015 г. № ЕД-4-2/2294@ сообщает территориальным налоговым органам о необходимости расценивать налоговые нарушения, совершённых в отношениях между взаимозависимыми лицами (при отсутствии нарушений правил законодательства о контролируемых сделках), как носящие заведомо умышленный характер (достижение сговора сторон не требует доказывания).



Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налогооблагаемой базы или иных неправомерных действий, совершённая умышленно, влечёт взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора) (пункт 3 статьи 122 Налогового кодекса РФ).

2. В соответствии со ст.9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» обязательным реквизитом первичного учетного документа является содержание факта хозяйственной жизни. При наличии только общего описания товара или работ невозможно установить конкретные факты хозяйственной жизни (в данном случае какие именно услуги были оказаны).

Следовательно, акты об оказанных услугах не отвечают требованиям первичного учетного документа.

Судебная практика также подтверждает данную позицию. Например, требование к точному определению товара также изложено в п.3 ст.455 ГК РФ. Существует судебная практика (например, Постановление ФАС Центрального округа от 09.03.2011 по делу N А64-2366/2010) подтверждающая возможность при отсутствии в договоре данные, позволяющих идентифицировать передаваемый товар, признать договор купли-продажи незаключенным.

**3. В соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ расходы на рекламные расходы через СМИ и интернет, наружную рекламу, участие в выставках и некоторые другие относятся на расходы в полном объеме. Иные виды рекламных расходов относятся к нормируемым и признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации.**

**В связи с тем, что услуги, оказанные XXXXXXX, невозможно однозначно отнести к ненормируемым рекламным услугам, возникает необходимость нормирования услуг для целей налогообложения прибыли. Выручка от реализации за 2015 год составила 42 690 553 руб. Следовательно в 2015 году рекламные услуги, относящиеся к нормируемым, могут быть отнесены на расходы для целей налогообложения в пределах 426 906 руб.**

#### Последствия:

1. Контролирующие органы по итогам проверки могут пересчитать затраты на оказанные рекламные услуги исходя из рыночных цен. Соответственно возникнет необходимость доначислить налог на прибыль, а также пени и штрафы.

**2. Существует риск признания контролирующими органами вышеперечисленных расходов на сумму 6 895 274,39 руб. документально не подтвержденными. Как следствие возможное занижение налога на прибыль может составить 1 379 055 руб.**

3. Существует налоговый риск в части признания рекламных расходов подлежащими нормированию. В связи с этим завышение налогооблагаемой базы в 2015 году может составить 4 593 368 руб. (5 020 274 - 426 906).

#### Рекомендации:

1. Подготовить обоснование цены в сделках с взаимозависимыми контрагентами.

2. Для снижения налоговых рисков рекомендуем внести исправления в договора, акты, счета-фактуры. Указать идентификационные признаки услуг (ссылка на договор, перечень услуг, период оказания услуг).

3. В случае, если рекламные услуги относятся к нормируемым, необходимо внести соответствующие исправления в налоговом учете. Составить уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль за 2015 год и 1 квартал 2016 года и предоставить их в ИФНС. Перечислить суммы неуплаченных налогов и пени в бюджет до момента предоставления уточнённых налоговых деклараций.

**Замечание 3.4. Документы, подтверждающие рекламные расходы, не соответствуют требованиям законодательства. Отсутствует идентификация рекламных услуг, оказываемых Обществу (налоговый риск).**

#### Описание ситуации:

В качестве документов, подтверждающих рекламные расходы, к проверке были представлены документы:

бланки строгой отчетности ИП XXXXXXX, подтверждающие факт оплаты за услуги моно, стерео записи. Какие-либо иные договоры и акты с контрагентом не

предоставлены.

В БСО в качестве заказчика указано ООО «XXXXXXX».

В БСО отсутствуют данные исполнителя, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя (организационно-правовая форма (не указано «Индивидуальный предприниматель»), место нахождения организации).

Содержание в бланках строгой отчетности не позволяет установить характер оказанных услуг (количество аудио записей и их характеристики).

Общая сумма рекламных услуг «моно, стерео запись», оказанных ИП XXXXXXXX за 2015 год, составила 4 410 270,10 руб. (52 БСО)

Замечания по существу:

В соответствии с п.2 Положения об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 мая 2008 г. N 359 (далее - Положение N 359), на бланках строгой отчетности оформляются предназначенные для осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения ККТ **в случае оказания услуг населению** квитанции, билеты, проездные документы и другие документы, приравненные к кассовым чекам.

Организации и индивидуальные предприниматели вправе осуществлять наличные денежные расчеты или расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники **в случае оказания услуг населению** при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности. Данная позиция регламентируется п.2 ст.2 Федерального закона от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт".

Таким образом, законодательством прямо не предусмотрено применение бланков строгой отчетности в отношении юридических лиц.

В соответствии с п.2.1. ст.2 Закона N 54-ФЗ, организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога на вмененный доход и индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, и не подпадающие под действие пунктов 2 и 3 статьи 2 54-ФЗ, могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники при условии выдачи по требованию покупателя (клиента) документа (товарного чека, квитанции или другого документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу).

Таким образом, при оказании услуг организации индивидуальный предприниматель, применяющий ЕНВД или патентную систему налогообложения, может выдавать иной, отличный от БСО, документ, соответствующий требованиям установленным в п.2.1 ст.2 Закона N 54-ФЗ.

Необходимо отметить, что оказанные ИП XXXXX услуги не соответствуют требованиям главы 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход» и 26.5 «Патентная система налогообложения» Налогового Кодекса РФ.

В главе 26.3 НК РФ вид деятельности «моно и стерео запись ...» отсутствуют. Главой 26.5 НК РФ предусмотрен вид услуг «Монофоническая и стереофоническая запись речи, пения, инструментального исполнения заказчика на магнитную ленту, компакт-диск, перезапись музыкальных и литературных произведений на магнитную ленту, компакт-диск». Однако данный вид услуг соответствует подгруппе «Монофоническая и стереофоническая запись речи, пения, инструментального исполнения заказчика на магнитную ленту, компакт-диск» (ОКУН – 053408, контрольное число – 6) Общероссийского классификатора услуг населению (ОК 002-93).

Следовательно, при оказании услуг по моно и стерео записи организациям, индивидуальный предприниматель обязан применять общий режим налогообложения (если ИП не применяет упрощенную систему налогообложения). Также при осуществлении наличных расчетов с организациями индивидуальный предприниматель обязан применять контрольно-кассовую технику.

Таким образом, бланки строгой отчетности составлены ИП XXXXXXXXX с нарушением законодательства. Следовательно, возможны претензии контролирующих органов, связанные с тем, что вышеуказанные расходы не являются документально подтвержденными (п.1 ст.252 НК РФ).

**Обращаем внимание, что в документах отсутствует идентификация услуги (отсутствуют характеристики аудио-роликов и их количество). Данный факт также может вызвать претензии со стороны контролирующих органов к документальному подтверждению факта расхода.**

**Также необходимо отметить, что расходы на создание аудио-ролика могут быть классифицированы как расходы на создание нематериальных активов. Таким образом, для учета расходов в качестве расходов текущего периода, необходимо дополнительное документальное обоснование.**

**В соответствии с п.1 ст.252 НК РФ расходы должны быть обоснованными, то есть экономически оправданными. Для подтверждения экономической обоснованности расходов на создание аудио-роликов необходимо подтверждение использования роликов в рекламных целях (например, акт передачи роликов рекламному агентству).**

Последствия:

Существует налоговый риск исключения вышеуказанных затрат на создание аудио-роликов из затрат, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, что приведет к возможному **занижению налога на прибыль на сумму 882 054,02 руб. (20% от 4 410 270,10 руб.)**

Рекомендации:

Переоформить договора и первичные учетные документы с ИП ХХХХХХ.

Составить документы подтверждающие фактическое использование аудио-роликов в рекламной кампании Общества.

**Замечание 3.5. Вероятно, не применена возможность налоговой оптимизации по налогу на прибыль.**

Описание ситуации:

Общество применяет общий режим налогообложения и является плательщиком налога на прибыль. В 2015 и 1 квартале 2016 года Обществом применена ставка налога 20%.

Общество является медицинской организацией. В соответствии со штатным расписанием численность на март 2016 года количество штатных единиц составляет 16,1. Заработная плата в 1 квартале 2016 года выплачивалась 18 сотрудникам.

Сумма налога на прибыль в соответствии с декларацией за 1 квартал 2016 года составляет 42 649 руб.

Замечания по существу:

В соответствии с п.1.1 ст.284 НК РФ к налоговой базе, определяемой организациями, осуществляющими медицинскую деятельность (за исключением налоговой базы, налоговые ставки по которой установлены пунктами 3 и 4 ст.284 НК РФ), применяется налоговая ставка 0 процентов с учетом особенностей, установленных статьей 284.1 настоящего Кодекса.

В соответствии с требованиями статьи 284.1 НК РФ организации вправе применять налоговую ставку 0 процентов при осуществлении медицинской деятельности, то есть включенной в Перечень видов образовательной и медицинской деятельности, установленный Правительством Российской Федерации в постановлении Правительства РФ от 10.11.2011 N 917 «Об утверждении перечня видов образовательной и медицинской деятельности, осуществляемой организациями, для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций».

Также в соответствии с п.3 ст.284.1 НК РФ медицинская организация должна удовлетворять следующим условиям:

- 1) иметь лицензию (лицензии) на осуществление медицинской деятельности (по отношению к Обществу требование выполняется);
- 2) если доходы организации за налоговый период от осуществления медицинской деятельности составляют не менее 90 процентов ее доходов (по отношению к Обществу требование выполняется);
- 3) если в штате организации численность медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в общей численности работников непрерывно в течение

налогового периода составляет не менее 50 процентов (по отношению к Обществу требование **ВОЗМОЖНО** выполняется);

4) если в штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников (по отношению к Обществу требование **ВОЗМОЖНО** выполняется);

5) если организация не совершает в налоговом периоде операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок (по отношению к Обществу требование выполняется).

Таким образом, у Общества возможно имеется право на применение ставки 0% по налогу на прибыль.

Необходимо также отметить, что применяемая Обществом система налогообложения не является оптимальной с точки зрения общей налоговой нагрузки, а также трудоемкости ведения налогового учета.

Общество осуществляет деятельность по оказанию медицинских услуг населению. Общество не имеет клиентов среди юридических лиц, которым может потребоваться вычет НДС. Общество соответствует критериям, установленным статьей 346.12 НК РФ и по нашему мнению имеет право на применение упрощенной системы налогообложения.

Последствия:

Возможное завышение налога на прибыль за 1 квартал 2016 года на сумму 42 649 руб.

Рекомендации:

Провести анализ возможности применения нулевой ставки по налогу на прибыль в 2015 и 2016 годах.

При наличии возможности налоговой оптимизации составить уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль и предоставить их в ИФНС.

#### **4. Прочие замечания, выявленные в ходе анализа финансово-хозяйственной деятельности**

##### **4.1. Аудит основных средств, доходных вложений в материальные ценности, капитальных вложений**

##### **Замечание 4.1.1. Неправильный учет операций по договору лизинга при отражении имущества на балансе лизингополучателя (ошибка).**

###### Описание ситуации:

В соответствии с условиями договора лизинга № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_ года с ООО «XXXXXXXX» (Лизингодатель) Общество (Лизингополучатель) в ноябре 20\_\_ г. получило в лизинг имущество: легковой автомобиль XXXXXXXX. По условиям договора имущество отражается на балансе Лизингополучателя.

Общая сумма лизинговых платежей по вышеуказанному договору составляет 3 592 091,00 руб. в том числе НДС 18%. Выкупная стоимость имущества по договору составляет в сумме 6 000 руб., в том числе НДС 18%. В соответствии с договором купли-продажи № xxxxxx от \_\_\_\_\_ г. между лизингодателем и ООО XXXXXX» стоимость автомобиля составляет 2 528 578 руб.

Для целей бухгалтерского и налогового учета автомобиль Обществом отражен на балансе по стоимости равной 3 183 534,00 руб. Срок полезного использования в налоговом и бухгалтерском учете идентичны.

В налоговом учете в качестве расходов учитывалась только амортизация. Общая сумма расходов (амортизации) за 2014-2015 г. составила 604 680,26 руб. (в том числе за 2015 год 518 638,80 руб.).

Общая сумма лизинговых платежей по вышеуказанному договору лизинга (в соответствии с соглашением о досрочном расторжении от \_\_\_\_\_ г.) за 2014-2015 гг. составила 1 052 534,00 руб. (в том числе за 2015 год в размере 849 975,00 руб.)

В июне 2015 года лизинговое имущество было возвращено лизингодателю.

В соответствии с соглашением о досрочном расторжении от 11.12.2015 г. на момент расторжения задолженность лизингодателя по договору лизинга составляет 242 820 руб. В бухгалтерском учете Общества задолженность не отражена.

###### Замечания по существу:

###### Для целей бухгалтерского учета.

Организация-лизингополучатель, на балансе которой по соглашению сторон учитывается предмет лизинга, принимает его к учету в составе объектов основных средств по первоначальной стоимости, равной сумме фактических затрат организации на приобретение основного средства (п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н), то есть сумме лизинговых, иных платежей по договору лизинга, а также выкупной стоимости.

При условии того, что в отчетном периоде, в котором объект лизинга принимался на учет (4 кв.2015 г.), отсутствовали облагаемые НДС операции, первоначальная стоимость основного средства включает НДС. Таким образом, первоначальная стоимость основного средства для целей бухгалтерского учета составляет 3 598 091,00 руб. (3 592 091,00 руб. + 6 000,00 руб.)

В бухгалтерском учете стоимость имущества, полученного в лизинг и отраженного на балансе Лизингополучателя, погашается через механизм амортизации. Следовательно, расходы для целей бухгалтерского учета в 2014 и 2015 гг. занижены на общую сумму 77 295 руб. (в т.ч. в 2015 г на сумму 66 252 руб.).

В бухгалтерском учете Общества не отражена дебиторская задолженность лизингодателя в размере 242 820 руб., что привело к занижению нераспределенной прибыли Общества на сумму 242 820 руб.

###### Для целей налогового учета

Предмет лизинга, учитываемый по соглашению сторон договора лизинга на балансе лизингополучателя, признается амортизируемым имуществом и отражается в составе ОС по первоначальной стоимости, определяемой как сумма расходов лизингодателя на приобретение этого ОС (абз.3 п.1 ст.257 НК РФ).

Таким образом, первоначальная стоимость основного средства для целей налогового учета составляет 2 528 578 руб. руб.

В налоговом учете, в случае если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, расходами признаются: амортизация, а также арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу (пп.10 п.1 ст.264 НК РФ). То есть, в итоге расходы учитываются в сумме лизинговых платежей, а не амортизации. Таким образом, в 2014 и 2015 гг. завышена налогооблагаемая база по налогу на прибыль.

Последствия:

1. Занижение первоначальной стоимости основного средства в бухгалтерском учете на сумму 414 557,00 руб. привело к искажению Бухгалтерского баланса по состоянию на 01.01.2015 г.: занижение показателя по строке 1150 «Материальные внеоборотные активы» на сумму 404 тыс. руб., завышение показателя по строке 1370 «Капитал и резервы» на сумму 11 тыс.руб. и занижение показателя по стр.1520 «Кредиторская задолженность на сумму 415 тыс.руб.

Занижение суммы амортизации в 2014 и 2015 гг. на сумму 77 тыс.руб. (в т.ч. в 2015 г на сумму 66 тыс.руб.), что привело к искажению показателей в отчете о финансовых результатах.

Искажение показателей бухгалтерского баланса по состоянию на 31.12.2015 г.: занижение дебиторской задолженности и занижение нераспределенной прибыли на сумму 243 тыс.руб.

2. Завышение налоговой базы по налогу на прибыль в 2014 и 2015 гг. на сумму 447 853,74 руб. (сумма лизинговых платежей 1 052 534,00 руб. минус амортизация в налоговом учете 604 680,26 руб.), и как следствие завышение налога на прибыль на сумму 89 570,75 руб. (в т.ч. в 2015 году налог на прибыль завышен на 66 267 руб.)

Рекомендации:

Учесть настоящее замечание при отражении аналогичных операций в последующих периодах.

Внести исправления в налоговом учете и предоставить уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль за 2014 и 2015 год.

Внести исправление в части дебиторской задолженности XXXXX на сумму 242 820 руб.

**Замечание 4.1.2. Не поставлен на учет объект основных средств (ошибка).**

Описание ситуации:

\_\_\_20\_\_\_ г. ООО «XXXXX» произвела изготовление светового короба с подвесными буквами на сумму 105 000 руб. Данные расходы учтены в бухгалтерском и налоговом учете в качестве расходов текущего периода.

Замечания по существу:

В соответствии с п.4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и п.1 ст.256 НК РФ световой короб относится к объектам основных средств в бухгалтерском и налоговом учете.

Объект, как световая вывеска, не упоминается в Общероссийском классификаторе основных фондов ОК 013-94, утвержденному Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 N 359 (далее - ОКОФ). Однако упомянуты «Машины и оборудование прочие, не включенные в другие группировки», в состав которых входят «электрифицированные рекламные конструкции различных форматов» (код по ОКОФ 14 3699000). На основании этого, конструкция светового короба с подвесными буквами можно отнести в эту группировку.

Согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1, класс " Машины и оборудование прочие, не включенные в другие группировки " с кодом по ОКОФ 14 3699000 входит в пятую амортизационную группу (имущество со сроком полезного использования свыше семи лет до десяти лет включительно).

Последствия:

По состоянию на \_\_\_20\_\_\_ г. занижена остаточная стоимость основных средств в бухгалтерском учете на сумму 102 529 руб. и соответственно на аналогичную сумму

завышена нераспределенная прибыль (из расчета срок полезного использования 85 мес.).

За 1 квартал 20\_\_ года налогооблагаемая база по налогу на прибыль занижена на сумму 102 529 руб., что привело к занижению налога на прибыль на сумму 20 506 руб.

Рекомендации:

Принять объект основных средств к учету, внести исправительные записи по счетам бухгалтерского учета.

Составить уточненную налоговую декларацию по налогу на прибыль за 1 квартал 201\_ года и предоставить ее в ИФНС. Перечислить суммы неуплаченных налогов и пени в бюджет до момента предоставления уточнённой налоговой декларации.

**Замечание 4.1.3. Неправильно установлен срок полезного использования основного средства в налоговом учете (налоговый риск).**

Описание ситуации:

На балансе Общества по состоянию на 01.01.2015 г. находится основное средство: Микроскоп мед прям CX31LBSF для лаб иссл с принадл. Первоначальная стоимость основного средства составляет 103 510,48 руб. Срок полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете установлен 38 месяцев.

Замечания по существу:

На основании п.1 ст.258 НК РФ налогоплательщики обязаны определять срок полезного использования амортизируемого имущества с учётом Классификации, утверждённой Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 (далее - Классификация).

В ходе проверки установлены отклонения срока полезного использования вышеуказанного основного средства от предусмотренных Классификацией.

Объект основных средств, инвентарный номер	Первоначальная стоимость, руб., коп.	Определено в учёте Общества		Согласно Классификации по Постановлению Правительства РФ № 1 от 01.01.2002 г.	
		Амортизационная группа	Срок полезного использования, месяцев	Код ОКОФ, наименование группы основных средств, амортизационная группа	Срок полезного использования, месяцев
Микроскоп мед прям CX31LBSF для лаб иссл	103 510,48	III	38	14 3321010 Приборы оптические общепромышленного и научного применения (приборы контрольно - измерительные оптико - механические; устройства оптические станков, приборы геодезические, маркшейдерские, приборы для спектрального анализа и прочие) IV	61

Учитывая вышеуказанное сумма амортизационных отчислений для целей налогового учета завышена на сумму: в 2015 г. – 12 325 руб., в 1 кв.2016 г. – на сумму 3081 руб.

Последствия:

При занижении срока полезного использования для целей налогового учета возникают налоговые риски по налогу на прибыль в связи с завышением сумм амортизационных отчислений. Сумма занижения по налогу на прибыль может составить: за 2015 год 2 465 руб.; за 1 квартал 2016 г. 616 руб.

Рекомендации:

Рекомендуем внести соответствующие исправления в налоговом учёте.

Составить уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль за 2015 и 1 квартал 2016 года и предоставить их в ИФНС. Перечислить суммы неуплаченных налогов и пени в бюджет до момента предоставления уточнённых налоговых деклараций.

**Замечание 4.1.4. Исправление ошибок прошлых лет отражено в составе расходов отчетного периода.**

Описание ситуации:

В 2014 году была дважды начислена амортизация по основному средству «Видеоцентр эндоскопический CV-150» на сумму 286 176 руб.

В 2015 году до июня 2015 г. Общество продолжало ежемесячно ошибочно начислять амортизацию дважды, однако 01.07.2015 г. в учете произведено сторнирование ошибочных начислений, в результате чего амортизация отчетного (2015) года была занижена на сумму 286 176 руб.

Замечания по существу:

Общество имеет право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и в соответствии с п.9 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» имеет право исправлять существенную ошибку предшествующего отчетного года, выявленную после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год без ретроспективного пересчета.

Однако исправление ошибки производится в корреспонденции со счетом учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Последствия:

Так как вместо корректировки нераспределенной прибыли исправление ошибки произведено путем уменьшения расходов текущего периода, искажены показатели отчета о финансовых результатах, а именно завышен показатель по строке 2220 «Расходы по обычной деятельности» и соответственно завышена чистая прибыль 2015 года.

**Замечание 4.1.5. Несвоевременное отражение поступления основного средства в бухгалтерском и налоговом учете (ошибка)**

Описание ситуации:

Согласно товарной накладной № \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_ г. Общество приобрело в ООО «XXXXX» основное средство «компьютер премиум класса» на сумму 90 850 руб., однако в бухгалтерском учете данная операция отражена 11.01.2016 г. В эту же дату основное средство введено в эксплуатацию.

Срок полезного использования установлен равным 36 мес.

Замечания по существу:

В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» под бухгалтерским учетом понимается формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных данным Федеральным законом, в соответствии с установленными требованиями, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В соответствии со ст.10 402-ФЗ данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

Последствия:

Вследствие несвоевременного отражения в учете приобретения компьютера, по состоянию на 31.12.2015 г. в бухгалтерском учете занижена остаточная стоимость основных средств на сумму 65 513 руб., завышена дебиторская задолженность на сумму 90 850 руб., завышена нераспределенная прибыль на сумму 25 236 руб.

Завышена налогооблагаемая база по налогу на прибыль за 2015 год на сумму 25 236 руб. (90 850 /36 мес. \* 10 мес.), что привело к завышению налога на прибыль на сумму 5 047 руб.



Рекомендации:

Учесть настоящее замечание при отражении аналогичных операций в последующих периодах.

#### **4.2. Аудит финансовых вложений**

##### **Замечание 4.2.1. Беспроцентный заем учитывается в качестве финансовых вложений (ошибка).**

Описание ситуации:

По состоянию на конец отчетного периода 2015 года в учете Общества отражено финансовое вложение в виде выданного беспроцентного займа гражданке РФ XXXXXX по договору № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_ года в размере 4 000 000 руб.

Замечания по существу:

В соответствии с п.2 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходима, в том числе, способность актива приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости.

В бухгалтерском учете в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года №94н для обобщения информации о предоставленных денежных займах другим юридическим и физическим лицам (кроме работников организации) предназначен счет 58 «Финансовые вложения» субсчет «Предоставленные займы».

Беспроцентный заем, выданный Обществом, в связи с отсутствием основания отражения в составе финансовых вложений, подлежат отражению в составе дебиторской задолженности.

Последствия:

В связи с тем, что Общество применяет упрощенную бухгалтерскую отчетность, искажение показателей бухгалтерского баланса по состоянию на 31.12.2015 г. отсутствует.

Рекомендации:

Внести исправления в бухгалтерском учете по вышеуказанной операции.

#### **4.3. Аудит товарно-материальных ценностей (ТМЦ)**

##### **Замечание 4.3.1. ГСМ не отражается на счете учета материалов, путевые листы не оформляются (ошибка, налоговый риск).**

Описание ситуации:

На основании авансовых отчетов сотрудников расходы на приобретение бензина отражаются в корреспонденции со счетом 26 «Общехозяйственные расходы».

Первичные учетные документы на оприходование и выдачу товарно-материальных ценностей не оформляются.

При проверке не предоставлены путевые листы.

Общая сумма расходов на бензин в 2015 году составляет 26 124 руб.

Также минуя счет учета материалов на основании авансовых отчетов на расходы списываются другие товарно-материальные ценности.

Замечания по существу:

В соответствии с п.1 ст.252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. При этом расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они

произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (ст. 252 НК РФ).

В соответствии с ч. 1 ст. 9 Закона № 402-ФЗ первичным учетным документом оформляется каждый факт хозяйственной жизни.

В соответствии с п. 2 Приказа Минтранса РФ от 18.09.2008 N 152 «Об утверждении обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов» порядок заполнения путевых листов должны применять юридические лица и индивидуальные предприниматели, эксплуатирующие легковые и грузовые автомобили, автобусы, троллейбусы и трамваи. Иными словами, независимо от того, является ли организация автотранспортным предприятием или осуществляет деятельность в других отраслях экономики, если она эксплуатирует легковой автомобиль, то в обязательном порядке следует соблюдать положения, установленные Приказом N 152.

В отсутствие путевых листов расходы на бензин являются документально не подтвержденными и не обоснованными.

Последствия:

Сумма занижения налоговой базы по налогу на прибыль за 2015 год в части списания расходов на ГСМ составляет 26 124 руб. Сумма неуплаты по налогу на прибыль может составить 5 225 тыс. руб. = 26 124 руб.\*20%.

Рекомендации:

Восстановить путевые листы за 2015 год. Внести исправления в бухгалтерском учете бензина путем отражения операций по поступлению и списанию на счете 10 «Материалы». Аналогично внести исправления по учету товарно-материальных ценностей отраженных на счетах расходов минуя счет учета материалов.

**Замечание 4.3.2. Отсутствуют отчеты об использовании материалов. В документах на списание ТМЦ отсутствует назначение использования ТМЦ и подпись лица, принявшего ТМЦ (налоговый риск).**

Описание ситуации:

При проверке предоставлены документы, не подписанные сотрудниками организации.

При передаче материалов для хозяйственных нужд первичные учетные документы (требования-накладные) не содержат назначение использования (статья затрат, проект) материалов. Документы, подтверждающие использование материалов (например, акты), отсутствуют.

Общая сумма использованных в 2015 году материалов составляет 1 024 279,13 руб.

Замечания по существу:

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ расходами, учитываемыми в целях налогообложения прибыли, признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком, при условии их связи с деятельностью, направленной на получение доходов. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Перемещение материальных ценностей внутри организации в частности может оформляться с использованием унифицированной формы М-11 (требование-накладная). Для подтверждения фактического использования материалов в производственном процессе могут быть использованы акты на списание материалов, иные отчеты, составленные в свободной форме, с соблюдением требований ст.9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Экономическая оправданность расходов может подтверждаться различными (в зависимости от назначения материалов) внутренними документами организации, составленными в свободной форме. Например, в случае, если материалы необходимы для реализации определенного проекта, то 1) они должны быть предусмотрены утвержденной сметой проекта и 2) в документах на отпуск материалов или на использование материалов необходимо сделать ссылку на соответствующий пункт сметы проекта. Если материалы передаются для проведения ремонта, то требуется наличие служебной записки, дефектной ведомости, сметы на проведение ремонта.

Порядок документооборота, включая перечень необходимых документов в каждом конкретном случае, определяется организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике.

Необходимо отметить, что Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н, предусматривается два способа оформления документов на списание материалов:

1) В соответствии с п.97 в первичных учетных документах на отпуск материалов со складов организации в подразделения организации указывается назначение материалов: номер (шифр) и (или) наименование заказа (изделия, продукции), для изготовления которого отпускаются материалы, либо номер (шифр) и (или) наименование затрат.

2) В соответствии с п.98 если первичные учетные документы не содержат назначение материалов, то отпуск материалов учитывается как внутреннее перемещение, а сами материалы считаются в подотчете у получившего их подразделения. Списание материалов с подотчета соответствующего подразделения организации и отнесение их стоимости на затраты производства (в зависимости от того, на какие цели израсходованы материалы) производятся на основании акта расхода материалов, составленного по форме установленной организацией. В акте расхода кроме наименования, количества и суммы указывается номер (шифр) и (или) наименование заказа (изделия, продукции), для изготовления которого они израсходованы, либо номер (шифр) и (или) наименование затрат, количество и сумма по нормам расхода, количество и сумма расхода сверх норм и их причины; в необходимых случаях указываются количество изготовленной продукции либо объемы выполненных работ.

Таким образом, с точки зрения документального подтверждения затрат достаточно первичного учетного документа на отпуск материалов со склада (например требование-накладная, оформленное по унифицированной форме М-11) при условии указания в данном документе назначения материалов (например, наименование затрат).

Другим вариантом является сочетание требования-накладной и акта расхода материалов.

Необходимо также отметить, что при поступлении и списании материалов нарушается порядок подписания документов. Как правило, подпись сотрудника получившего материалы отсутствует. Указанное обстоятельство свидетельствует о нарушении работодателем обязанности по обеспечению надлежащих условий для хранения имущества, вверенного работнику. Следовательно, в соответствии со ст.239 ТК РФ материальная ответственность материально-ответственного лица исключается.

#### Последствия:

Вследствие того, что первичные учетные документы не подписаны, в требованиях-накладных не определено назначение использования материалов, акты об использовании материалов отсутствуют, факт расходования материалов не является документально подтвержденным по формальным основаниям.

Отсутствие документального подтверждения связи между списанными материалами и целями использования, предусмотренными соответствующими сметами и т.п., не позволяет установить экономическую оправданность данных расходов.

Следовательно, контролирующие органы при проведении проверки могут возражать против учета вышеуказанных материальных расходов для целей налогообложения.

Сумма занижения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль может составить за 2015 год 1 024 279 руб. Сумма занижения налога на прибыль может составить 204 855 руб. = 1 024 279 руб.\*20%.

Также возможно применение налоговых санкций согласно п. 1 статьи 122 НК РФ (20 процентов от неуплаченных сумм налога) и согласно статье 75 НК РФ (пеня в размере одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ).

#### Рекомендации:

Составить акты об использовании материалов или указать в первичных учетных документах по списанию материалов назначение материалов, а также при необходимости восстановить иные документы, подтверждающие экономическую обоснованность материальных расходов. Подписать первичные учетные документы.

### **Замечание 4.3.3. Транспортные расходы, связанные с приобретением материалов, не формируют их учётную стоимость.**

#### Описание ситуации:

Проверкой установлено, что расходы на доставку материально-производственных запасов до места их использования не включаются в стоимость запасов, а относятся к общепроизводственным расходам.

Так, например, от ООО «XXXXXX» по товарной накладной №\_\_\_ от \_\_\_ г. были получены материалы «ДП2Т растворимые» и «ОКА-Таб». Согласно накладной услуги по доставке материалов составили 423 рублей (без учёта НДС). Указанные расходы в полном объёме были включены в состав производственных расходов.

\_\_\_ г. от ООО «XXXXXX» по накладной №\_\_\_ были поставлены «перчатки смотровые Латексные» в количестве 9 шт. Транспортные расходы при приобретении товаров составили 381 рубль 36 копеек (без учёта НДС). Указанные расходы в полном объёме были включены в состав производственных расходов.

Приведёнными примерами подобные случаи не исчерпываются.

#### Замечания по существу:

Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) это затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ (товаров, сырья, материалов, инструментов) (п. п. 5, 6 ПБУ 5/01, п. 70 Методических указаний по учету МПЗ).

Возможны следующие варианты отражения ТЗР в бухгалтерском и налоговом учете:

1. ТЗР включаются непосредственно в стоимость МПЗ (пп. "в" п. 83 Методических указаний по учету МПЗ, п. 2 ст. 254 НК РФ).

2. ТЗР учитываются на отдельном счете и списываются на затраты (расходы) пропорционально стоимости МПЗ, отпущенных в производство (проданных) в течение месяца (пп. "а" п. 83 Методических указаний по учету МПЗ, ст.320 НК РФ).

3. Только для товаров:

В бухгалтерском учете затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов могут включаться в расходы текущего месяца независимо от того, проданы товары или нет (п. 13 ПБУ 5/01).

Согласно пункту 2 статьи 254 Налогового кодекса РФ стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учёта налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Кодексом), включая, в частности, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов.

#### Последствия:

В результате допущенной ошибки занижается учётная стоимость поступивших материальных запасов (как в бухгалтерском, так и в налоговом учёте).

Поскольку материальные расходы признаются при списании сырья и материалов в производство, что в общем случае не совпадает по времени с их приобретением, в результате описанной ошибки эти расходы включаются в себестоимость оказанных услуг преждевременно. Это создаёт не только риск искажения показателей бухгалтерского учёта, но и налоговый риск.

Занижение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму транспортно-заготовительных расходов, относящихся к материально-производственным запасам, которые не реализованы и не использованы в производстве. Точный расчет суммы занижения не производился.

#### Рекомендации:

Рекомендуем обеспечить соблюдение порядка учёта транспортно-заготовительных расходов в бухгалтерском и налоговом учёте.

## **4.4. Аудит НДС**

### **Замечание 4.4.1. Не начисляется НДС с авансов (налоговый риск, ошибка)**

#### Описание ситуации:

В 1 квартале 2015 года Обществу получило авансовый платеж за поставку медикаментов, отгрузка которых произведена в апреле 2015 года. Операции по реализации медикаментов облагаются по ставке 10%. НДС с полученных авансов в 1 квартале 2016 г. не был начислен.

Например,

Дата операции	Документ	Отражен в учете	Сумма, руб.
31.03.2015	Оплата платежной картой xxxxxxxx от 31.03.2015	Дт 57.03 Кт 62.02	31 290,00
01.04.2015	Реализация (акт, накладная) 68 от 01.04.2015	Дт 62.02 Кт 62.01	30,00
01.04.2015	Реализация (акт, накладная) 69 от 01.04.2015	Дт 62.02 Кт 62.01	30,00
	и т.п.		

На счете 62.02 практически отсутствует аналитический учет – все авансы отражаются как авансы полученные от «Покупатель товаров Розничный».

Замечания по существу:

В соответствии с п.1 ст.154 НК РФ налогоплательщик должен включить в налоговую базу сумму полученной предоплаты.

Обществом не начислен НДС с авансов, полученных в разных отчетных периодах. Таким образом, занижена сумма НДС к уплате за 1 квартал 2015 года.

В связи с тем, что на счете 62.02 отсутствует аналитический учет расчет суммы занижения НДС затруднен и аудитором не производился.

Последствия:

Занижение суммы НДС с полученных авансов в 1 квартале 2015 г.

Точный расчет суммы занижения аудитором не производился. Учитывая, что за 2015 год облагаемые НДС по ставке 10% обороты составляют 25 607 руб., сумма занижения может составить 2 328 руб.

Рекомендации:

Учесть настоящее замечание при отражении аналогичных операций в последующих периодах.

Учитывая несущественность суммы не рекомендуем формировать уточненные налоговые декларации по НДС.

**Замечание 4.4.2. Общество неправомерно применяет ставку НДС 18% (ошибка).**

Описание ситуации:

Общество при реализации продовольственных товаров применяет ставку НДС в размере 18%.

Например,

Дата	Документ	Товар	Ставка НДС	Сумма НДС
01.04.15	Реализация (акт, накладная) 68 от 01.04.2015	натрий хлорид	18%	4,58
01.04.15	Реализация (акт, накладная) 69 от 01.04.2015	натрий хлорид	18%	4,58
01.04.15	Реализация (акт, накладная) 70 от 01.04.2015	натрий хлорид	18%	9,15
01.04.15	Реализация (акт, накладная) 71 от 01.04.2015	натрий хлорид	18%	4,58

Замечания по существу:

На основании пп.1 п.2 ст.164 НК РФ налогообложение НДС по ставке 10% производится при реализации и ввозе в Российскую Федерацию продовольственных товаров. При этом коды видов указанных товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции (ОКП) и Товарной номенклатурой внешнеэкономической

деятельности Таможенного союза (ТН ВЭД ТС) утверждены Постановлением Правительства РФ от 15.09.2008 N 688.

В Перечне кодов видов продовольственных товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. N 908, хлорид натрия код «91 9270 4» Рассол соли поваренной из раздела «Соль из 91 9200 Продукция соляной промышленности (91 9202 -91 9273)» облагается налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10%.

Исходя из изложенного, продовольственные товары при реализации подлежат обложению НДС по ставке 10%.

Последствия:

Завышение налогооблагаемой базы по НДС в 2015 году и как следствие излишне уплаченный НДС в размере 1 214,51 руб. (3 005,92 руб. (НДС по ставке 18%) – 1 791,41 руб. (НДС по ставке 10%)).

Рекомендации:

Учесть настоящее замечание при отражении аналогичных операций в последующие периоды.

**Замечание 4.4.3. Несоответствие данных бухгалтерского учета и налоговых деклараций по НДС.**

Описание ситуации:

В данные, указанные в разделе 7 «Операции не подлежащие налогообложению» декларации по НДС не соответствуют данным бухгалтерского учета.

Например,

Отчетный период	Показатель	Данные учета, руб.	Данные декларации, руб.	Разница, руб.
2 квартал 2015 г.	Стоимость реализованных товаров (услуг) без налога НДС (код операции 1010211)	8 078 344	8 139 175	- 60 831
3 квартал 2015 г.	Стоимость реализованных товаров (услуг) без налога НДС (код операции 1010211)	7 916 846	7 852 936	63 910
1 квартал 2016 г.	Стоимость реализованных товаров (услуг) без налога НДС (код операции 1010292)	27 659	0	27 659

Последствия:

Декларация по НДС за 4 квартал 2015 года содержит недостоверную информацию. Несоответствие показателей форм налоговой отчетности по НДС, налогу на прибыль и бухгалтерской отчетности, могут вызвать применение налоговыми органами контрольных процедур, необходимость предоставления Обществом письменных пояснений, а также привести к повышенному интересу данных органов к организации.

Ошибки при заполнении раздела 7 налоговой декларации по НДС не приводят к занижению суммы НДС, подлежащей уплате, следовательно, организация вправе, но не обязана представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию.

Рекомендации:

Рекомендуем проанализировать обоснованность указанных расхождений. При необходимости представить уточненные налоговые декларации за соответствующие периоды.

#### **4.5. Аудит расчетов с дебиторами и кредиторами**

**Замечание 4.5.1. Не сформирован резерв по сомнительной дебиторской задолженности в бухгалтерском учете (вероятная ошибка).**

Описание ситуации:

В бухгалтерском учете Общества по состоянию на 31.12.2015 и 31.03.2016 г. отражена следующая дебиторская задолженность без движения:

<b>Счет</b>	<b>Контрагент</b>	<b>Сумма задолженности, руб.</b>	<b>Дата возникновения</b>
60-02	XXXXXXXXX	174 840,00	До 01.01.2015
60-02	XXXXXXXXX	11 800,00	03.03.2015
	<b>ИТОГО</b>	<b>186 640,00</b>	

Резерв по сомнительной дебиторской задолженности в бухгалтерском учёте не создан.

Замечания по существу:

В соответствии с пунктом 70 Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, утверждённого приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. № 34н, организация создаёт резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. Сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Формирование резерва по сомнительной дебиторской задолженности носит обязательный характер.

Анализ оборотно-сальдовых ведомостей по счетам учёта расчётов с дебиторами и кредиторами позволяет выявить дебиторскую задолженность, остающуюся неизменной в течение длительного времени (более периода осуществления обычного производственно-хозяйственного оборота Общества и календарного года). Тем самым порядок погашения указанной задолженности не отвечает обычаям делового оборота, исходящих из предположения о разумности сроков осуществления поставок и платежей.

Исходя из предположения, что по факту существования указанной задолженности должен быть создан резерв, можно оценить возможную степень искажения отчётности в связи с его отсутствием.

Последствия:

Изложенные обстоятельства позволяют предположить наличие искажения показателя дебиторской задолженности и оценить это искажение приблизительно в 187 тыс.руб. Также на эту же сумму завышена нераспределенная прибыль Общества.

Одной из возможных причин наличия дебиторской задолженности в учете Общества является то, что не отражены первичные учетные документы от поставщиков (исполнителей) на соответствующие расходы.

Рекомендации:

Провести сверку задолженности с вышеуказанными организациями. Если задолженность фактически существует, то рекомендуем, следуя действующим нормативным актам по бухгалтерскому учёту, определить в учётной политике порядок создания и создать резерв по сомнительной дебиторской задолженности.

Рекомендуем внести исправления в бухгалтерский учёт.

**Замечание 4.5.2. В составе внереализационных доходов для целей налогообложения не включена списанная кредиторская задолженность (ошибка).**

Описание ситуации:

В 1 квартале 2016 года Общество списывает на доходы кредиторскую задолженность, однако в налоговом учете по налогу на прибыль данные доходы не учитываются.

Дата	Сумма, руб.	Наименование контрагента	Бухгалтерская проводка
11.01.2016	1 596,47	XXXXX	Д-т 60.02 К-т 91.01
11.01.2016	10 974,23	XXXXX	Д-т 60.02 К-т 91.01
11.01.2016	920,00	XXXXX	Д-т 60.02 К-т 91.01
11.01.2016	2 000,00	XXXXX	Д 91.01 К 60.01 сторно
11.01.2016	40 000,00	XXXX	Д 91.01 К 60.01 сторно
<b>ИТОГО</b>	<b>55 490,70</b>		

Замечания по существу:

В соответствии с п.18 ч.2 ст.250 НК РФ сумма кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности, включается в состав внереализационных доходов организации в налоговом учете.

Последствия:

Налоговая база по налогу на прибыль за 1 квартал 2016 года занижена на сумму 55 490,70 руб., соответственно занижение налога на прибыль за 1 квартал 2016 года составляет 11 098 руб.

Рекомендации:

Составить уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль за 1 квартал 2016 года и предоставить их в ИФНС. Перечислить суммы неуплаченных налогов и пени в бюджет до момента предоставления уточнённых налоговых деклараций.

**Замечание 4.5.3. Данные в актах сверок не соответствуют данным в учете Общества.**

Описание ситуации:

Обществом были предоставлены акты сверок с контрагентами, в которых выявлены расхождения с данными бухгалтерского учета. Ниже приведены расхождения в табличной форме.

Период	Контрагент	По данным актов сверок		По данным бухгалтерского учета		Расхождения, руб.	
		Сумма на начало периода, руб.	Сумма на конец периода, руб.	Сумма на начало периода, руб.	Сумма на конец периода, руб.	На начало периода	на конец периода
01.01.16-15.02.16	ЗАО «XXXXXX»	1 470 384,40	1 370 384,40	1 460 607,05	1 360 607,05	9 777,35	9 777,35
01.01.16-18.04.16	ООО «XXXXXX»	26 254,73	12 779,69	15 419,20	12 808,16	10 835,53	28,47
01.01.15-31.03.16	ООО «XXXXXX»	210 000,00	4 269 924,78	210 000,00	4 125 790,69	-	144 134,09

Замечание по существу:

Инвентаризация расчетов обязательна (п. п. 27, 77, 78 Положения по бухучету N 34н, Письмо Минфина от 14.01.2015 N 07-01-06/188):

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при списании дебиторской и кредиторской задолженности;
- при создании резерва по сомнительным долгам.



Несоответствие данных бухгалтерского учета и актов сверки является следствием нарушений (в том числе неполном отражении) при отражении операций в бухгалтерском учете.

Последствия:

Искажение показателей кредиторской задолженности в бухгалтерском балансе по состоянию на соответствующую дату.

Рекомендации:

Усилить систему внутреннего контроля Общества в области взаиморасчетов с контрагентами.

#### **4.6. Аудит кассовых операций**

##### **Замечание 4.6.1. Нарушение кассовой дисциплины: предельного размера наличных расчетов между юридическими лицами и выдача займа из выручки (ошибка).**

Описание ситуации:

1. При проверке не были предоставлены договоры на оказание услуг с ООО «XXXXXXX». Однако согласно аналитического учета взаиморасчеты производились в рамках одного договора. Акты закрыты на существенные суммы, а именно с ООО «XXXXXXX» акт № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_ г. на сумму 1 065 000,00 руб. Приведёнными примерами подобные случаи не исчерпываются.

Оплата производится наличными денежными средствами частично в рамках одного договора.

Например:

Дата	Контрагент	Сумма
05.01.2015	ООО «XXXXXXX»	80 400,00
08.01.2015	ООО «XXXXXXX»	91 000,00
11.01.2015	ООО «XXXXXXX»	96 000,00
13.01.2015	ООО «XXXXXXX»	72 300,00
18.01.2015	ООО «XXXXXXX»	93 600,00
20.01.2015	ООО «XXXXXXX»	84 250,00
23.01.2015	ООО «XXXXXXX»	94 300,00
ИТОГО	611 850,00	

2. Общество выдавало наличными денежными средствами из выручки заем XXXXXXXXXXXX в рамках одного договора № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_ на общую сумму 4 000 000,00 руб.

Дата	Контрагент	Сумма
31.07.2015	XXXXXXXXXX	1 000 000,00
31.08.2015	XXXXXXXXXX	1 400 000,00
30.09.2015	XXXXXXXXXX	1 600 000,00
ИТОГО		4 000 000,00

Замечание по существу:

1. В соответствии с п.6 Указания ЦБ РФ от 7 октября 2013 г. № 3073-У установлен лимит наличных расчетов деньгами между юридическими лицами. Наличные расчеты между участниками наличных расчетов в рамках одного договора, заключенного между юридическими лицами, могут производиться в размере, не превышающем 100 тысяч рублей.

2. В п. 4 Указания N 3073-У Банк России определил операции, на которые нельзя расходовать наличную выручку. Для проведения подобных операций участники наличных расчетов не могут использовать наличные денежные средства, связанные с реализацией товаров, работ, услуг. Для расчетов по этим операциям можно воспользоваться только наличными деньгами, которые были сняты с расчетного счета организации.

К таким операциям, в частности, относятся операции:

- с ценными бумагами;
- по договорам аренды недвижимого имущества;
- по выдаче или возврату займов, а также процентов по займам;
- по организации и проведению азартных игр.

Последствия:

Учитывая вышеизложенное, возможно наложение взыскания в соответствии с ст.15.1 КоАП РФ за нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций:

- на должностных лиц в размере от четырех тысяч до пяти тысяч рублей;
- на юридических лиц - от сорока тысяч до пятидесяти тысяч рублей.

Рекомендации:

Усилить контроль за соблюдением кассовой дисциплины, оформлением кассовых операций, не допускать приема и выдачу из кассы наличных денежных средств по одному договору (товарной накладной) с юридическим лицом в размере более 100 тысяч рублей, а также не выдавать займы из выручки.

**Замечание 4.6.2. Возврат авансов по платежным картам за счет наличных денежных средств из кассы (ошибка).**

Описание ситуации:

Общество возвращает розничному покупателю из кассы денежные средства, ранее полученные от него посредством банковской платежной карты.

Например,

Дата	Наименование документа		
01.04.2015	Оплата платежной картой _____ от 01.04.2015 г.	Дт 57.03 Кт 62.02	28 080,00
09.07.2015	Возвраты розничным покупателям (Оплата ранее произведена платежной картой _____ от 01.04.2015 г.)	Дт 62.02 Кт 50.01	16 950,00
12.04.2015	Оплата платежной картой _____ от 12.04.2015 г.	Дт 57.03 Кт 62.02	53 585,00
25.03.2016	Возвраты розничным покупателям (Оплата ранее произведена платежной картой _____ от 12.04.2015 г.)	Дт 62.02 Кт 50.01	12 000,00

Замечания по существу:

Банк России в Указании от 07.10.2013 №3073-У "Об осуществлении наличных расчетов" позволяет выдавать наличные денежные средства, но только в случае, если покупатель производил оплату наличными средствами (п.2 Указания).

То есть расчеты посредством банковских карт не являются наличными расчетами.

Следовательно, при возврате денежных средств, ранее полученных посредством банковской карты, Общество не может вернуть наличными средствами.

Если карта покупателя, с которой поступила оплата, на момент возврата уже недействительна, то покупатель должен указать любую другую карту (счет), на которую могут быть перечислены деньги.

Последствия:

За нарушение кассового порядка к организации может быть применена административная ответственность по ч.1 ст.15.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях в виде штрафа от 40 000 до 50 000 руб., на должностное лицо - от 4 000 до 5000 руб.

Рекомендации:

Усилить контроль за соблюдением кассовой дисциплины.

**4.7. Аудит полученных кредитов и займов**

**Замечание 4.7.1. Недостатки аналитического учета процентов по полученным кредитам и ошибки при отражении в отчетности процентов к уплате.**

Описание ситуации:

В бухгалтерском учете в 2015 году часть процентов по полученному займу отражена на счете 91-02 «Прочие расходы» по аналитике «Банковская комиссия» в сумме 6 003,26 руб. и «Прочие внереализационные доходы (расходы)» в сумме 117 177,05 руб.

В отчете о финансовых результатах за 2015 год по строке 2330 «Проценты к уплате» отражены проценты по кредитам в сумме 31 тыс. руб., что соответствует статье аналитического учета «Проценты к уплате» по счету 91-02 (сумма 30 544,46 руб.).

Вышеприведенные суммы процентов 6 003,26 руб. и 117 177,05 руб. отражены в отчете о финансовых результатах по строке 2350 «Прочие расходы».

Замечания по существу:

По строке 2330 Отчета о финансовых результатах (упрощенная форма) организации, которые вправе применять упрощенные способы, отражают величину прочих расходов в виде начисленных к уплате процентов (п. 23 ПБУ 4/99, п. 17 ПБУ 15/2008).

Порядок заполнения данной строки указанными организациями не отличается от общеустановленного порядка заполнения строки 2330 "Проценты к уплате" Отчета о финансовых результатах, форма которого приведена в Приложении N 1 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 N 66н.

Последствия:

Искажение показателей отчета о финансовых результатах за 2015 год:

Занижена строка 2330 «Проценты к уплате» и, соответственно, завышена строка 2350 «Прочие расходы» на сумму 123 тыс.руб.

Рекомендации:

Усилить внутренний контроль за корректностью аналитического учета прочих расходов, а также за их отражением в бухгалтерской отчетности с целью недопущения повторения случаев искажения бухгалтерской отчетности.

#### **4.8. Аудит НДФЛ**

##### **Замечание 4.8.1. НДФЛ уплачивается несвоевременно (ошибка)**

Описание ситуации:

НДФЛ уплачивается несвоевременно. Например, в январе 2015 г. до 31.01.2015 г. выдана заработная плата за январь 2015 г. на общую сумму 51 280,33 руб. НДФЛ уплачен существенно позднее, а именно 18.02.2015 г. При этом в базе 1С отражено, что данный платеж производится за ноябрь 2014 г. (хотя кредитовое сальдо на 01.01.2015 г. составляет 121 руб.)

Аналогичная ситуация имеет место на протяжении всего проверяемого периода. Например, по состоянию на 31.12.2015 г. кредиторская задолженность по НДФЛ составляет 101 739 руб., при том что кредиторская задолженность по заработной плате составляет 18 305,43 руб.

Замечания по существу:

В общем случае удержанный НДФЛ надо перечислить в бюджет не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Последствия:

При перечислении НДФЛ в бюджет позже положенного срока Общество (налоговый агент) будет оштрафовано. Согласно статье 123 НК РФ, штраф взимается в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению. Так как налог был уплачен несвоевременно, к Обществу будут применены санкции в виде пеней (п. 1 ст. 75 НК РФ).

Рекомендации:

Провести инвентаризацию взаиморасчетов по НДФЛ. Незамедлительно перечислить суммы НДФЛ в бюджет.

Усилить систему внутреннего контроля по своевременному проведению платежей в бюджет.

#### **Замечание 4.8.2. Не удержан НДФЛ по штрафам ГИБДД (ошибка).**

##### Описание ситуации:

В 2015 году Обществом были возмещены ООО «XXXXXXX» денежные средства по штрафам за нарушение ПДД, согласно условиям договора лизинга № xxxxxx ТС от \_\_\_\_\_ г. всего в размере 19 000 руб. за нарушение правил дорожного движения. Указанная сумма отнесена на расходы, не учитываемые для целей налогообложения. Также 31.03.2015 был оплачен штраф в размере 2 500 руб., сумма отнесена на расходы, учитываемые для целей налогообложения.

##### Замечания по существу:

По мнению Минфина России (например, письма Минфина 08.11.2012 № 03-04-06/10-310, от 22.08.2014 N 03-04-06/42105, от 10.04.2013 N 03-04-06/1183), в случае отказа работодателя от взыскания с виновного работника причиненного ущерба (штрафа ГИБДД) у работника возникает доход (экономическая выгода), полученный им в натуральной форме, подлежащий обложению налогом на доходы физических лиц.

##### Последствия:

Сумма НДФЛ не удержанная и не перечисленная в бюджет организацией за 2015 год из доходов сотрудников (водителей) составляет  $21\ 500 * 13\% = 2\ 795,00$  руб.

##### Рекомендации:

Начислить и удержать НДФЛ с сотрудника, включить данные о доходе в натуральной форме в сведения о доходе физических лиц.

#### **4.9. Аудит доходов от реализации**

##### **Замечание 4.9.1. Реализация услуг завышена (ошибка)**

##### Описание ситуации:

В 2015 году Общество производило возвраты денежных средств розничным покупателям на общую сумму 98 137 руб.

Данные операции отражены в бухгалтерском учете проводкой Д 90.07.1 К 50.01.

Например, 21.02.2015 г. выдача наличных на сумму 13 000 руб.

В дальнейшем общая сумма возврата отражена проводкой Д 90.01.1 К 90.07.1 (дата операции 30.09.2015 г.)

В отчете о финансовых результатах сумма реализации за 2015 год не уменьшена на сумму возвращенных клиентам денежных средств.

##### Замечание по существу:

В соответствии с п.2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Так как денежные средства покупателям были возвращены, то, следовательно, Общество не получило доход и реализация была начислена в излишней сумме.

##### Последствия:

Завышение выручки от реализации в отчете о финансовых результатах за 2015 год на сумму в сумме 98 тыс.руб.

##### Рекомендации:

Учесть настоящее замечание при отражении аналогичных операций в последующих периодах.

#### **4.10. Аудит себестоимости продаж**

**Замечание 4.10.1. Расходы, связанные с предоставлением неисключительных прав на программное обеспечение, единовременно учтены в качестве затрат текущего периода (налоговый риск).**

Описание ситуации:

Общество единовременно принимает к учету и в уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль расходы по сертификации и приобретению программных продуктов.

п/п	Контрагент	Сумма, руб.	Примечание
1	XXXXXXXX	53 200,00	Компьютерная программа АЛТЕЙ на 3 раб.места, акт № _____ от 29.04.15
2	XXXXXXXX	13 035,00	Программное обеспечение, акт (накладная) № _____ от 12.01.15
3	XXXXXXXX	3 900,00	Программное обеспечение, акт (накладная) № _____ от 13.01.15
4	XXXXXXXX	4 980,00	Программное обеспечение, акт (накладная) № _____ от 16.01.15
5	XXXXXXXX	16 650,00	Программное обеспечение, акт (накладная) № _____ от 19.01.15
	<b>Итого</b>	<b>38 565,00</b>	

Замечания по существу:

Для целей бухгалтерского учета.

В соответствии с абз. 2 п. 39 ПБУ 14/2007 фиксированный разовый платеж за предоставленное право использования программы для ЭВМ отражается в бухгалтерском учете пользователя как расходы будущих периодов и подлежит списанию в течение срока действия лицензионного договора (Письмо Минфина России от 26.04.2011 № 07-02-06/64).

Таким образом, на сумму расходов на приобретение программных продуктов делается запись по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

В соответствии с п. 65 Приказа Минфина РФ № 34н от 31.10.2000 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида.

Также согласно п.п. 18 и 19 ПБУ 10/99 «Расходы организации» Общество должно равномерно признавать расходы, произведенные в текущем отчетном периоде, но относящиеся к предстоящим.

Для целей налогового учета.

Затраты на приобретение права на использование программы для ЭВМ по заключенному с правообладателем лицензионному договору включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (п.п. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Если условиями договора не установлен срок использования программы для ЭВМ. По мнению Минфина России, в такой ситуации затраты на приобретение программы распределяются с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. При этом организация в налоговом учете вправе самостоятельно определить период, в течение которого указанные расходы подлежат учету для целей налогообложения прибыли (абз. 3 п. 1 ст. 272 НК РФ; Письма Минфина России от 18.03.2014 N 03-03-06/1/11743, от 02.02.2011 № 03-03-06/1/52, от 30.12.2010 N 03-03-06/2/225).

Последствия:

Сумма занижения налоговой базы по налогу на прибыль за 2015 год может составить 38 565 руб., что может привести к занижению налога на прибыль на сумму 7 713 руб. = 38 565 \*20%.

Рекомендации:

Внести изменения в налоговую отчетность в периоде совершения ошибок. Предоставить уточнённые налоговые декларации по налогу на прибыль в ИФНС. Перечислить суммы неуплаченных налогов и пени в бюджет до момента предоставления уточнённых налоговых расчетов.

**Замечание 4.10.2. Общество неправомерно включало в расходы некоторые затраты для целей налогообложения (налоговый риск).**

Описание ситуации:

В некоторых авансовых отчетах имели место расходы, связанные с оплатой продуктов питания и платежей на единый электронный кошелек платежных систем.

В 2015 году расходы составили: продукты питания на общую сумму 9 681,82 руб., на единый электронный кошелек на общую сумму 38 050,00 руб.

Например,

Дата авансового отчета	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	Наименование
03.10.2015	2 150,80	Д-т 26 К-т 71.01	Продукты
11.09.2015	2 000,00	Д-т 26 К-т 71.01	Зачисление денег на единый электронный кошелек

Документы, подтверждающие использование продуктов питания для представительских целей, при проверке не предоставлены.

Замечания по существу

В соответствии с п.1 ст.9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

Первичные учетные документы на приобретение продуктов питания, не подтверждают использование продуктов питания в хозяйственной деятельности Общества. Также документы, относящиеся к перечислению денежных средств на электронный кошелек, не подтверждают использование этих денег для оплаты за оказанные услуги и сам факт оказания услуги.

Для целей налогообложения расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (п.1 ст.252 НК РФ), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации

Для подтверждения представительских расходов, кроме обычных первичных документов, подтверждающих затраты (накладные, акты и т.п.), обязательно надо оформить отчет о проведенном мероприятии, утвержденный руководителем организации. В таком отчете должны быть указаны:

- время и место проведения мероприятия;
- программа мероприятия;
- состав участников (приглашенных и принимающей стороны);
- величина расходов на организацию мероприятия.

Если в результате проведения мероприятия заключены какие-либо договоры, это тоже надо отразить в отчете.

Этот отчет будет доказательством того, что произведенные расходы непосредственно связаны с проведением представительского мероприятия (Письма Минфина от 10.04.2014 N 03-03-РЗ/16288, ФНС от 08.05.2014 N ГД-4-3/8852).

Помимо отчета лучше иметь еще два документа (Письма Минфина от 01.11.2010 N 03-03-06/1/675, от 22.03.2010 N 03-03-06/4/26):

- 1) приказ руководителя организации о проведении представительского мероприятия. В нем надо указать цель проведения мероприятия и работников организации, которые должны в нем участвовать;
- 2) смету расходов на проведение мероприятия, утвержденную руководителем организации.

Последствия:

Сумма занижения налоговой базы по налогу на прибыль может составить 47 732 руб., что может привести к доначислению налога на прибыль в сумме 9 546 руб. (47 732\*20%)

Рекомендации:

Восстановить первичные учетные документы по списанию представительских расходов, а также документы, относящиеся к расходам, осуществленным за счет средств на электронных кошельках.

В противном случае составить уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль за 2015 год и предоставить их в ИФНС. Перечислить суммы неуплаченных налогов и пени в бюджет до момента предоставления уточнённых налоговых деклараций.

**Замечание 4.10.3. Налогооблагаемая база уменьшена на сумму штрафа (ошибка).**

Описание ситуации:

На основании авансового отчета ХХХХХХХХХХ от \_\_\_\_\_20\_\_ г. в составе общехозяйственных расходов (сч.26) отражен штраф за нарушение правил дорожного движения в размере 2 500 руб. На данную сумму Общество уменьшило налогооблагаемую базу по налогу на прибыль за 2015 год.

Замечания по существу:

Из п. 1 ст. 252 НК РФ следует, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком, при условии что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. При этом при определении налоговой базы не учитываются расходы, поименованные в ст. 270 НК РФ.

Пунктом 2 ст. 270 НК РФ установлено, что в состав налоговых расходов не могут быть отнесены, в частности, пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые организацией в бюджет (в государственные внебюджетные фонды).

Последствия:

Занижение налога на прибыль на сумму 2500 \*20% = 500,00 руб.

Рекомендации:

Составить уточненную налоговую декларацию по налогу на прибыль за 2015 год и предоставить ее в ИФНС. Перечислить сумму неуплаченного налога и пени в бюджет до момента предоставления уточнённой налоговой декларации.

**4.11. Аудит внереализационных доходов и расходов**

**Замечание 4.11.1. Прочие доходы не учтены для целей налогообложения (ошибка)**

Описание ситуации:

В 1 квартале 2016 года в составе прочих расходов (сч.91.02), не учитываемых для целей налогообложения, сторнирующей проводкой отражено списание кредиторской задолженности следующих контрагентов.

Дата	Наименование контрагента	Корресп.счет	Сумма
11.01.2016	ХХХХХХХХХХ	60.01	2 000,00
11.01.2016	ХХХХХХХХХХ	60.01	40 000,00
ИТОГО			42 000,00

Данное списание кредиторской задолженности не учтено в доходах для целей налогообложения.

Замечания по существу:

Согласно п.18 ст.250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы, в виде сумм кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям.

Таким образом списание кредиторской задолженности отражается в доходах, а не расходах.

Последствия:

Занижение прочих доходов в сумме 42 000 руб. и соответственно занижение налога на прибыль составит 8 400 руб.

Рекомендации:

Необходимо составить уточненную налоговую декларацию по налогу на прибыль и предоставить ее в налоговые органы.

#### **4.12. Организация системы бухгалтерского учета**

##### **Замечание 4.12.1. Некоторые недостатки организации бухгалтерского учета.**

Описание ситуации:

Наряду с изложенными выше замечаниями при проверке также выявлены случаи несвоевременного и неточного отражения операций в бухгалтерском учете Общества. Например:

1. По состоянию на 01.01.2015 года сумма амортизации по счету 02 составляет 6 431 806,34 руб. При этом стоимость основных средств, отраженная на счете 01 составляет 3 341 044,48 руб. Основные средства, введенные в эксплуатацию в предыдущих отчетных периодах, отражены в составе вложений во внеоборотные активы в сумме 18 292 372,65. Указанные основные средства переведены на счет 01 только 01.07.2015 г.

2. Несвоевременное отражение выручки от реализации: Z-отчет от 30.06.2015 года на сумму 123 929 руб. В бухгалтерском учете данная операция отражена следующим образом:

Д 50.01 К 90.01.1 сумма 86 890 руб.

Д 62.02 К 90.01.1 сумма 862 322,11 руб.

Д 62.01 К 90.01.1 сумма 719,89 руб.

Таким образом, общая сумма выручки за 30.06.2015 г. составляет 949 932 руб. Причину несоответствия установить не удалось.

Последствия:

Нарушение порядка бухгалтерского учета, которое может привести к искажению бухгалтерской отчетности Общества.



## **5. Общие выводы**

Исполнителем проведен анализ финансово-хозяйственной деятельности ООО «XXXXXXXXXXXX» за период с 01.01.2015 г. по 30.03.2016 г. с целью проведения управленческого и налогового консультирования по вопросам учета финансово-хозяйственных операций и выявления налоговых рисков.

Результаты проведенного анализа достаточны для информирования Заказчика о состоянии бухгалтерского и налогового учета и имеющих место налоговых рисках.

Выявленные при проверке нарушения являются многочисленными, но не значительными. Однако имеются основания для наличия сомнения по вопросу эффективности системы бухгалтерского и налогового учета, а также возможности подготовки адекватной бухгалтерской и налоговой отчетности.

В результате проведения анализа выявлены существенные налоговые риски, изложенные в разделе 3 настоящего Отчета.

Данная письменная информация предназначена для использования Заказчиком и не должна быть использована в других целях.

Руководитель  
ООО «Группа компаний «Москворецкий Дом Аудита»

С.А.Дмитриев

Руководитель группы проверки

\_\_\_\_\_ 2016 г.