

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический
Кафедра экономической безопасности и экспертизы
Специальность 38.05.01 – Экономическая безопасность

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
_____ Е.С.Рычкова
«__» _____ 2017 г.

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

на тему: Организация и методика проведения судебно – бухгалтерской
экспертизы налога на прибыль организации на примере ООО «Истком»

Исполнитель
студент группы 278-ос

(подпись, дата)

Е. Р. Шумейко

Руководитель
доцент, канд. техн. наук

(подпись, дата)

Е. С. Новопашина

Нормоконтроль
доцент, канд. техн. наук

(подпись, дата)

Е. С. Новопашина

Рецензент
доцент

(подпись, дата)

Л.П Бокач

Благовещенск 2017

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический

Кафедра экономической безопасности и экспертизы

УТВЕРЖДАЮ
Зав. кафедрой _____

« _____ » _____ 2017

З А Д А Н И Е

К выпускной дипломной работе (проекту) студента

Шумейко Екатерины Романовны

1. Тема выпускной дипломной работы

Организация и методика проведения судебно – бухгалтерской экспертизы налога на прибыль организации на примере ООО «Истком»

(утверждено приказом от 01.06.2017 г. №249-уч)

2. Срок сдачи студентом законченной работы (проекта) 20.06.2017 г.

3. Исходные данные к выпускной квалификационной работе бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах ООО «Истком» на 31 декабря 2016 г., оборотно – сальдовая ведомость по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ООО «Истком» за 2016 г.

4. Содержание выпускной дипломной работы (проекта) (перечень подлежащих разработке вопросов: правовые и организационные основы бухгалтерского, налогового учета и судебно-бухгалтерской экспертизы налога на прибыль; организация судебно-бухгалтерской экспертизы: стадии, порядок назначения, планирование, стандарт проведения на примере конкретной организации; письменная информация и рекомендации руководству ООО «Истком» по результатам экспертизы.

5. Перечень материалов приложения (наличие чертежей, таблиц, графиков, схем, программных продуктов, иллюстративного материала и т.п.): схема основных элементов стандарта проведения судебно-бухгалтерской экспертизы; бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах ООО «Истком» на 31 декабря 2016 г., декларация по налогу на прибыль ООО «Истком» за 2016 г., оборотно – сальдовая ведомость по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ООО «Истком» за 2016 г.

6. Консультанты по выпускной дипломной работе (проекту) (с указанием относящихся к ним разделов)

7. Дата выдачи задания 08.02.2017

Руководитель выпускной дипломной работы (проекта):

Новопашина Елена Сергеевна, доцент, канд. техн. наук

(Ф.И.О., должность, ученая степень, ученое звание)

Задание принял к исполнению (дата) 08.02.2017

_____ (подпись студента)

РЕФЕРАТ

Дипломная работа содержит 113 страниц, 7 рисунков, 20 таблиц, 5 приложений, 46 источников.

СУДЕБНО – БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА, НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ, НАЛОГОВАЯ БАЗА, СУДЕБНО – БУХГАЛТЕРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ, ДЕКЛАРАЦИЯ, ЭКСПЕРТ, ДОКУМЕНТАЛЬНАЯ ПРОВЕРКА, РАСЧЕТНО – АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРИЕМЫ.

В работе исследованы правовые и организационные основы бухгалтерского и налогового учета и судебно – бухгалтерской экспертизы налога на прибыль, экспертное исследование расчетов по налогу на прибыль.

Цель работы заключается в изучении организации и методики проведения судебно – бухгалтерской экспертизы налога на прибыль на примере конкретной организации.

Методологической основой работы являются: Налоговый кодекс РФ (25 глава), Федеральный закон №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Федеральный закон №73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации», ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации».

В результате экспертного исследования были выявлены нарушения по исчислению налога на прибыль организации, на основании данных нарушений разработаны рекомендации для устранения и недопущения в дальнейшем подобных нарушений.

Разработанные рекомендации получили одобрение руководством организации и в настоящее время находятся на стадии внедрения с целью минимизации выявленных нарушений.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
1 Правовые и организационные основы бухгалтерского и налогового учета и судебно – бухгалтерской экспертизы налога на прибыль	10
1.1 Понятие налога на прибыль и основные его элементы	10
1.2 Нормативно - правовое регулирование учета и проведения судебно - экономической экспертизы налога на прибыль в Российской Федерации	17
1.3 Организация судебно – бухгалтерской экспертизы: стадии, порядок назначения, планирование, стандарт проведения	24
2 Экспертное исследование расчетов по налогу на прибыль ООО «Истком»	48
2.1 Организационно – экономическая характеристика ООО «Истком»	48
2.2 Стандарт экспертного исследования расчетов по налогу на прибыль (объекты, источники информации, методические приемы и процедуры экспертизы) ООО «Истком»	57
2.3 Расчетно – аналитические методические приемы исследования формирования налоговой базы по налогу на прибыль ООО «Истком»	64
2.4 Документальные приемы исследования правильности формирования налоговой базы по налогу на прибыль ООО «Истком»	74
3 Разработка рекомендаций по решению проблем, выявленных по результатам судебно – бухгалтерской экспертизы ООО «Истком»	79
3.1 Заключение судебно-бухгалтерской экспертизы по налогу на прибыль ООО «Истком»	79
3.2 Оценка заключения судебно - бухгалтерской экспертизы и рекомендации по результатам исследования ООО «Истком»	87
Заключение	92
Библиографический список	96
Приложение А	101

Приложение Б	102
Приложение В	104
Приложение Г	105
Приложение Д	113

ВВЕДЕНИЕ

Одной из наисложнейших задач любой организации является правильное исчисление налога на прибыль, так как этот процесс сопряжен с грамотной постановкой налогового учета организации и пониманием связей между бухгалтерским и налоговым учетом, для корректного отражения информации по счетам, уплаты налога в бюджет, определения чистой прибыли.

Выбранная тема работы является актуальной в настоящее время, так как довольно большой процент, полученных нелегальным путем доходов, вкладываются в различные формы предпринимательской деятельности.

С данных доходов не уплачиваются налоги в бюджет, государство недополучает средства, предназначенные на развитие хозяйственной сферы общества.

При отсутствии достаточного финансового обеспечения практически невозможно решить ни единой задачи, поставленной перед государством, как во внутреннем, так и в международном аспекте, задача обеспечения экономической безопасности является одной из важных в Российской Федерации. В этом несложно убедиться, произведя анализ Стратегии национальной безопасности Российской Федерации, в которой отмечается, что «состояние национальной безопасности Российской Федерации напрямую зависит от экономического потенциала страны», «для противодействия угрозам экономической безопасности силы обеспечения национальной безопасности во взаимодействии с институтами гражданского общества нацелены на поддержку государственной социально-экономической политики...».¹

Налоговые поступления в бюджет являются основным источником доходов, централизуемых страной для обеспечения жизненно важных и законодательно установленных потребностей, поэтому корректное исчисление и своевременное поступление в бюджет налога на прибыль является важным направлением для изучения и совершенствования в категории экономической

¹ Указ Президента Российской Федерации от 31.12.2015 г. № 683 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации» // Собр. Законодательства Российской Федерации. – 2016 г. № 1 (часть II) ст. 21.

безопасности страны.

С помощью налогов, в том числе и налога на прибыль предприятия определяются взаимоотношения организаций, предприятий всех существующих форм собственности с государственными и местными бюджетами, с банками, вышестоящими организациями. С помощью налогов регулируется внешнеэкономическая деятельность, в том числе приток иностранных инвестиций, формируется хозрасчетный доход и прибыль предприятий.

Большая часть хозяйствующих субъектов разными способами предпринимают попытки снизить свои расходы, в том числе и налоговые обязательства. Они достигают данной цели как легальными, так и нелегальными методами.

По данным налоговой отчетности, приблизительно один из шести налогоплательщиков относительно исправно и в полном объеме совершает платежи в бюджет по причитающимся налогам. Примерно половина налогоплательщиков уплачивает налоги, но всеми доступными им законными, а чаще всего незаконными способами снижают свои налоговые обязательства. Оставшиеся налогоплательщики вообще не платят налоги: одни показывают так называемые нулевые балансы, а другие не становятся на учет в налоговых органах.²

Таким образом, основная угроза экономической безопасности государства состоит в неуплате налогов и сборов с использованием различных схем, и способов ухода от налогообложения. Неуплата или недоплата налога на прибыль в бюджет Российской Федерации связана прежде всего с его неверным исчислением, наличием «пробелов» в налоговом законодательстве, чрезмерного многообразия подзаконных правовых актов.

Именно для решения данной задачи и предназначена судебно-бухгалтерская экспертиза налога на прибыль, которая позволяет выявить правонарушения и преступления в данной области и восполнить

² Цвилий – Букланова, А.А. Налоговая безопасность государства- неотъемлемый объект правового регулирования. Актуальные вопросы экономических наук. - 2015. - №30. - С. 65.

недополученные бюджетом средства.

Целью данной работы является изучение организации и методики проведения судебно-бухгалтерской экспертизы налога на прибыль на примере конкретной организации.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- определить понятие налога на прибыль и его основные элементы;
- изучить нормативно-правовое регулирование учета и проведения судебно-экономической экспертизы налога на прибыль в России;
- выявить стадии, порядок назначения, планирование, стандарт проведения судебно-экономической экспертизы налога на прибыль в России;
- разработать стандарт экспертного исследования расчетов по налогу на прибыль;
- определить расчетно-аналитические методические и документальные приемы исследования формирования налоговой базы по налогу на прибыль;
- сформировать и оценить заключение судебно-бухгалтерской экспертизы по налогу на прибыль, предложить рекомендации по результатам исследования.

Предметом исследования является финансовый результат хозяйственной деятельности. Объектом исследования является ООО «Истком».

Теоретической и методологической основой работы являются: Налоговый кодекс РФ (25 глава), Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Федеральный закон №73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации», ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации». Также источниками послужили труды таких авторов, как И.И. Бондарь, Т.П. Москвина, И.Т. Попова, Т.Ф. Юткина и другие.

При написании работы использовались общенаучные методы (анализ, сравнение, метод системного подхода), общеэкономические методы (группировки, абсолютных величин, относительных), а также специальные приемы бухгалтерского учета и экономического анализа (горизонтальный,

вертикальный анализ). Кроме того, были применены расчетно-аналитические методы.

Структурно работа состоит из введения, трех глав и заключения. В первой главе дипломной работы раскрыты правовые и организационные основы бухгалтерского, налогового учета и судебно-бухгалтерской экспертизы налога на прибыль; изучено нормативно-правовое регулирование учета и проведения судебно-экономической экспертизы налога на прибыль в РФ.

Вторая глава непосредственно раскрывает экспертное исследование расчетов по налогу на прибыль в ООО «Истком», а именно стандарт экспертного исследования расчетов по налогу на прибыль (объекты, источники информации, методические приемы и процедуры экспертизы) на примере ООО «Истком», а также расчетно-аналитические методические и документальные приемы исследования формирования налоговой базы по налогу на прибыль.

В третьей главе представлена письменная информация и рекомендации руководству ООО «Истком» по результатам экспертизы. Данная глава содержит информацию о порядке формирования заключения судебно-бухгалтерской экспертизы по налогу на прибыль и рекомендации по результатам исследования ООО «Истком».

Дипломная работа выполнена на 113 страницах, содержит 20 таблиц, 7 рисунков. Список использованных источников насчитывает 46 наименований. В работе использованы такие прикладные программы, как Microsoft Word, Microsoft Excel, 1С «Бухгалтерия предприятия 8.3», 1С «Далион».

1 ПРАВОВЫЕ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА И СУДЕБНО - БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

1.1 Понятие налога на прибыль и основные его элементы

В налоговой системе России налог на прибыль организаций занимает очень важное место. Он является инструментом перераспределения национального дохода и является одним из важных доходных источников федерального, регионального и местного бюджета.

При изучении структуры доходов бюджета России видно, что доля налога на прибыль не превосходит по величине доле налога на добавленную стоимость (НДС), налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), акцизам, данные представлены в таблице 1.

Таблица 1 - Структура поступлений в федеральный бюджет РФ за 2015–2016г.г.

	2015 год		2016 год	
	млрд.	в % к объему	млрд.	в % к объему
Всего поступило в федеральный бюджет, Из них:	6863,6	100	6306	100
Налог на прибыль	474,6	6,91	519,8	8,24
НДС	2448,3	35,67	2366,1	37,52
Акцизы	527,9	7,69	572,9	9,08
НДПИ	3160,0	46,04	2602,7	41,27
Остальные налоги и сборы	252,8	3,68	244,5	3,88

Результаты анализа показывают то, что налог на прибыль составляет примерно 7% от общей суммы налоговых поступлений. Стоит отметить, что за 2016 год происходит увеличение этой доли на 1%, что свидетельствует об увеличении налогооблагаемой прибыли.

Налог на прибыль является прямым, то есть его конечная сумма целиком и полностью зависит от итога финансового результата хозяйственной деятельности организации. Рассмотрев более глубоко, стоит отметить, что

налог на прибыль уплачивается с реально полученного дохода и отражает фактическую платежеспособность налогоплательщика, а значит, рассматриваемый налог считается личным прямым.³

Поступление налога на прибыль осуществляется одновременно в бюджеты различных уровней в соответствующей пропорции, установленной в соответствии с бюджетным законодательством, что свидетельствует о регулирующем характере данного налога. Все вышеуказанные данные о налоге на прибыль организации можно свести в классификационную таблицу 2.

Таблица 2 – Типизация налога на прибыль организации

Классификационный признак	Вид налога на прибыль
по органу, который устанавливает налоги	федеральный
по порядку введения	общеобязательный
по способу взимания	личный прямой
по субъекту-налогоплательщику	налог с предприятий и организаций
по уровню бюджета	регулирующий
по целевой направленности	абстрактный

В соответствии с Налоговым Кодексом налог считается установленным только тогда, когда определены его плательщики и элементы налогообложения (п. 1 ст. 17 НК РФ).⁴

Налогоплательщиками налога на прибыль организации являются следующие категории:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие свои доходы от источников в Российской Федерации.

Элементы налога на прибыль представлены на рисунке 1.

³ Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2014. - 325 с.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2: Федеральный закон от 5.08.2000 №117-ФЗ (в ред. от 03.04.2017 г. N 58-ФЗ) // Собр. Законодательства Российской Федерации. - 2000.№32. ст. 245.



Рисунок 1 – Элементы налога на прибыль

Объектом налогообложения по налогу на прибыль является прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью в целях взимания данного налога признается:

- для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, — полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;

- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, — полученные через данные постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов этими постоянными представительствами;

- для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников на территории России;

- для организаций - участников консолидированной группы налогоплательщиков - величина совокупной прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков, приходящаяся на данного участника.

Налоговой базой по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Налогоплательщик обязан вести

раздельный учет доходов (расходов) по деятельности, предусматривающий иной от общего порядок учета прибыли и убытка.

Доходы и расходы налогоплательщика учитываются в денежной форме. Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая товарообменные операции), а также внереализационные доходы учитываются, исходя из цены.

При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. В случае, если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток – что является отрицательной разницей между доходами и расходами, - налоговая база признается равной нулю.

При исчислении налоговой базы в составе доходов и расходов налогоплательщиков подлежат исключению доходы и расходы, имеющие отношение к игорному бизнесу. Налогоплательщики, являющиеся объектами игорного бизнеса, а также организации, получающие доходы от деятельности, связанные с игорным бизнесом, в обязательном порядке вести раздельный учет доходов и расходов по данной деятельности.

При этом расходы организаций, занимающихся игорным бизнесом, в случаях невозможности их разделения определяются пропорционально доле доходов организации от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, в общем доходе организации по всем видам предпринимательской деятельности.

Такой же порядок действует на организации, перешедшие на уплату налога на единый вмененный доход (ЕНВД). Налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывают доходы и расходы, связанные с данными режимами. Налоговая ставка по налогу на прибыль организации определяется в размере 20%, если налоговым законодательством не предусмотрено иное для отдельных категорий налогоплательщиков, при этом:

- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2%, поступает

в федеральный бюджет;

- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18%, поступает в бюджеты субъектов Российской Федерации.

В соответствии со ст. 284 НК РФ на 2017 – 2020 г.г. установлено иное распределение налоговой ставки по налогу на прибыль:

- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 3%, поступает в федеральный бюджет;

- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 17%, поступает в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Налоговым периодом по налогу на прибыль организации является календарный год. Отчетными периодами по налогу на прибыль организации является первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи в соответствии с фактически полученной прибылью, считается каждый месяц до завершения календарного года.

Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога на прибыль организации по итогам налогового периода определяется каждым налогоплательщиком самостоятельно. По результатам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, в соответствии со ставкой налога и полученной прибылью, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода.

В течение всего отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу на прибыль организации, подлежащего уплате в первом квартале текущего налогового периода, считается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего перечислению во втором квартале данного налогового периода, считается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года.

Сумма ежемесячного авансового платежа, причитающегося к уплате в третьем квартале данного налогового периода, считается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, определенной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, определенной по итогам первого квартала.

Сумма ежемесячного авансового платежа, причитающаяся к уплате в четвертом квартале данного налогового периода, считается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, определенной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, определенной по итогам полугодия. Если определенная данным образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или имеет значение равное нулю, то изложенные выше платежи в соответствующем квартале не перечисляются

Налогоплательщики имеют право исчислять ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению. В данном случае исчисление сумм авансовых платежей осуществляется плательщиком сборов в соответствии ставки налога и фактически приобретенной прибыли, определяемой нарастающим итогом с начала налогового отчетного периода до завершения соответствующего месяца.

В данном случае сумма авансовых платежей, причитающаяся к уплате в бюджет Российской Федерации, рассчитывается с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей. Налогоплательщик вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором совершается переход на эту систему уплаты авансовых платежей. При этом система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение всего налогового периода.

Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) по налогу на прибыль не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налогоплательщики, рассчитывающие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, подают налоговые декларации в сроки, предназначенные для уплаты авансовых платежей.

Налоговые декларации (налоговые расчеты) по результатам налогового периода подаются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог, причитающийся к уплате по окончании налогового периода, перечисляются не позднее срока, определенного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период. Авансовые платежи по результатам отчетного периода перечисляются не позднее срока, определенного для сдачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период.

Сумма авансовых платежей, уплачиваемая ежемесячно, причитающаяся перечислению в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца данного отчетного периода. Налогоплательщики, перечисляющие ежемесячные авансовые платежи по реально полученной прибыли, перечисляют авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по результатам которого осуществляется исчисление изучаемого налога.

Таким образом, налог на прибыль является федеральным, общеобязательным, личным, прямым, регулирующим, абстрактным, периодически – календарным налогом, взимаемым с предприятий и организаций.

Основными элементами налога на прибыль являются следующие: объект налогообложения, налоговый период, ставка, база, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога.

1.2 Нормативно - правовое регулирование учета и проведения судебно - экономической экспертизы налога на прибыль в Российской Федерации

Осуществление бухгалтерского учета налога на прибыль производится в соответствии с нормативно - правовыми документами, имеющими различный статус. Одни из данных документов строго обязательны к применению (Федеральный закон «О бухгалтерском учете», ПБУ), другие носят сугубо рекомендательный характер (План счетов, методические указания).

Система нормативно - правового регулирования бухгалтерского учета налога на прибыль в Российской Федерации состоит из документов, представленных четырьмя уровнями.

К первому уровню документов относятся:

– Гражданский кодекс РФ, в нем определяются сроки исковой давности по просроченной задолженности, обозначен момент перехода права собственности при заключении сделки купли - продажи и иное;⁵

– Налоговый кодекс РФ, в нем определяется порядок и сроки перечисления налога, определения доходов, классификацию доходов и приводится группировка расходов. Указывает расходы, которые не принимаются в целях определения налога. Порядок и условия признания доходов и расходов при различных методах: начисления и кассовом методе в целях налогообложения;

– Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. (редакция от 03.07.2016 г.) № 208-ФЗ (далее ФЗ № 208-ФЗ), определяет удержание налога на прибыль из суммы дохода акционера в виде причитающихся дивидендов;⁶

– Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 года (редакция от 23.05.2016 г.) № 402-ФЗ (далее ФЗ № 402-ФЗ), закон распространяется на все без исключения организации и предприятия,

⁵ Гражданский кодекс Российской Федерации, часть 1/Федеральный закон от 30.11.1994 №51-ФЗ (в ред. ФЗ от 28.03.2017 г. N 43-ФЗ) // Собр. законодательства Российской Федерации. – 1994. № 22. ст. 461.

⁶ Федеральный закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» // Российская газета. - 1995 г. N 248, ст. 12.

осуществляющие свою деятельность на территории России, зарегистрированные в качестве юридического лица в соответствии с текущим законодательством Российской Федерации.⁷

Нормы, определяющиеся иными федеральными законами и рассматривающие вопросы ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, должны соответствовать ФЗ № 402-ФЗ. В случае возникновения противоречий с содержанием иных федеральных законов нормы права, выступающие предметом Федерального закона № 402 - ФЗ имеют приоритет.

Вторую группу нормативно – правовых актов регулирует Министерство финансов РФ, Центральный банк Российской Федерации и иные органы исполнительной власти.

К документам второго уровня относятся положения, регламентирующие принципы и правила ведения учета отдельных объектов бухгалтерского наблюдения, которые являются системой национальных стандартов, ориентированных на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Документы третьего уровня подготавливаются и утверждаются федеральными органами, министерствами и иными органами исполнительной власти, которым федеральными законами установлено право регулирования бухгалтерского учета на территории РФ, профессиональным объединениям бухгалтеров на основе и в развитие документов первого и второго уровня.

К третьему уровню относятся инструкции и методические указания, разрабатываемые и вводимые в действие в разрезе определенных Положений по бухгалтерскому учету. Таким образом, в соответствии с положением по бухгалтерскому учету - ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» Министерством финансов Российской Федерации утверждены Методические указания по бухгалтерскому учету расчета налога на прибыль организации, определяющие понятие условного и текущего налога на прибыль,

⁷ Федеральный закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ (в ред. от 23.05.2016 г. № 149-ФЗ) «О бухгалтерском учете» // Парламентская газета. – 2011г. №54. ст. 30.

специфику учета постоянных и временных разниц.⁸

Документы, относящиеся к четвертому уровню, разрабатываются самой организацией и утверждаются ее руководителем. Данные документы содержат в себе, специфику осуществления хозяйствования, отраслевую принадлежность, организационную структуру и размеры организации, иные факторы, внутренние регламентирующие документы бухгалтерского учета организации, представляющие обязательный характер для всей системы внутреннего регламентирования предпринимательской деятельности организации и формирующие ее учетную политику.

В соответствии с действующим законодательством предприятия в соответствии с принципами и методами, установленными в нормативных актах по бухгалтерскому учету, исходя из вариантности методик формирования бухгалтерской информации, степени автоматизации учета и иных особенностей, самостоятельно (на основе единого Плана счетов) разрабатывают и утверждают рабочий план организации, утверждают порядок документооборота, выбирают определённые методы оценки имущества.

Информация, полученная в результате ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности, являются исходными данными для налоговых расчетов. Вместе с тем законодательные и иные нормативные акты, устанавливающие порядок налогообложения, не могут содержать положения, регламентирующие способ осуществления бухгалтерского учета.

Правовая основа государственной судебно-экспертной деятельности в России и правовая основа судебно-экономических экспертиз взаимосвязаны как общее и частное, что не может не оказывать существенного влияния на систему нормативных актов, регулирующих сферу организации и производства экономических экспертиз.

Нормативные правовые акты, регулирующие судебно – экономическую экспертизу, могут быть представлены двухуровневой системой, содержащую в себе:

⁸ Положение по бухгалтерскому учету от 9.11.2002 г. № 114н (в ред. от от 6.04.2015 г. N 57н) "Учет расчетов по налогу на прибыль организации" ПБУ 18/02 // Российская газета. – 2003.№10. ст. 16.

- законодательные акты;
- подзаконные нормативные акты.

Правовой основой судебно-экономической экспертизы (СЭЭ) являются нормы гражданского, финансового, уголовного и уголовно-процессуального законодательства, к числу которых относятся кодифицированные акты различных отраслей права, указанных на рисунке 2.

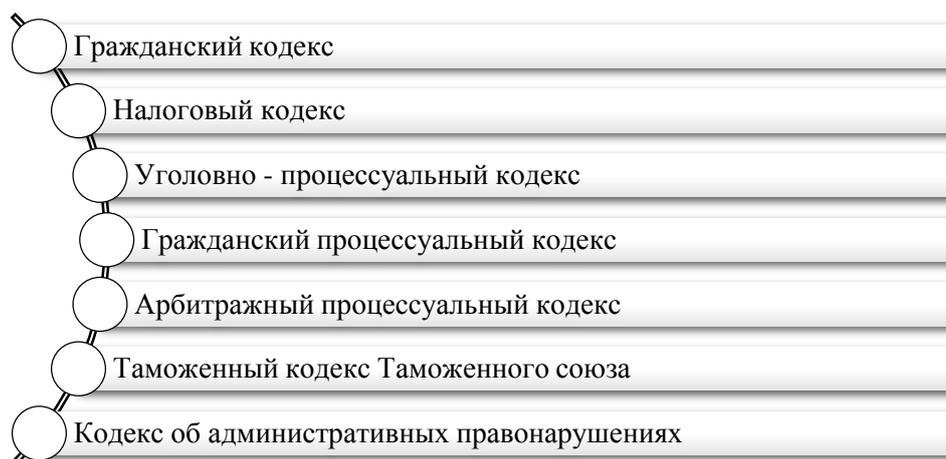


Рисунок 2 - Кодифицированные акты, являющиеся правовой основой судебно-экономической экспертизы

Первый уровень законодательных актов представлен международно - правовыми и внутригосударственными актами. Несмотря на полное отсутствие указаний на международно - правовые акты в статье 3 Федерального закона № 73-ФЗ от 31 мая 2001 г. (в ред. от 08.03.2015 г.) «О государственной судебно - экспертной деятельности в Российской Федерации» (далее ФЗ № 73-ФЗ), основанием отнесения данных документов к правовой основе судебно-экономической экспертизы и судебно-экспертной деятельности является положения части 4 статьи 15 Конституции Российской Федерации, в соответствии с которой нормы международного права и международные договоры России признаются составной частью ее правовой системы.⁹ При этом законодательством (ч. 9 ст. 11 ФЗ № 73-ФЗ) предусматривается производство судебных экспертиз для иных государств в соответствии с

⁹ Конституция Российской Федерации. Принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) //Собр. законодательства Российской Федерации. - 2014. N 9. ст. 57.

международными договорами.¹⁰

Внутригосударственные акты первого уровня определяют отношения в пределах территории России и подлежат отражению только в законах.

Основным законом, представляющим наивысшую юридическую силу, признана Конституция Российской Федерации, которая является исходной правовой базой для определения направленности и рамок следующего развития и регулирования судебно - экспертных отношений.

Высшая юридическая сущность Конституции России на текущем уровне проявляется двояким образом. А именно ее нормы имеют приоритет над нормами законов всех уровней и подзаконных нормативных актов. Во-вторых, сами законы и иные акты устанавливаются предусмотренными Конституцией России органами и в определенном ею порядке. Из этого следует, что можно рассматривать Конституцию России как главный источник права в системе нормативно - юридического регулирования всех общественных отношений в стране.

Конституция России действует на всей территории Российской Федерации и устанавливает, что в РФ гарантируются единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, свобода предпринимательской деятельности; признаются и отстаиваются равным образом частная, государственная, муниципальная другие формы собственности (ч. 1, 2 ст. 8).

В соответствии с п. "р" ст. 71 Конституции России вопросы бухгалтерского учета находятся в ведении РФ. В связи с этим субъекты России не могут принимать нормативно - правовые акты по ведению бухгалтерского учета, что гарантирует обеспечение единообразия ведения бухгалтерского учета и отчетности всеми организациями и предприятиями на всей территории России.

Единой правовой основой для всех типов и родов экспертиз составляет ФЗ № 73-ФЗ. Данный федеральный закон определяет общие принципы

¹⁰ Федеральный закон от 31.05.2001 г. N 73-ФЗ (в ред. от 8.03.2015 г. № 23-ФЗ) «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» // Российская газета. - 2001. № 106. ст. 9.

производства судебно – экономических экспертиз, единые правила по организации и производству судебных экспертиз, устанавливает комплекс полномочий субъектов экспертной деятельности, экономическое, организационное, научно - методическое и информационное обеспечение деятельности государственных экспертных учреждений. При этом выше указанный нормативный акт не повторяет и не подменяет нормы отраслевого процессуального законодательства.

К актам, составляющих правовую основу судебно - экономической экспертизы, относят и ФЗ № 402-ФЗ. Данный закон определяет единые для всех правовые и методологические основы ведения бухгалтерского учета в РФ. В сущности, это специальный нормативный акт, представляющий собой специфический предмет правового регулирования, который содержит общественные отношения, присутствующие в экономической сфере.

Так же данный уровень нормативных источников составляет и федеральное законодательство, представленное нижеперечисленными законодательными актами:

– Федеральный конституционный закон от 17.12.1997 г. № 2-ФКЗ (ред. от 28.12.2016) "О Правительстве Российской Федерации";¹¹

– Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ (ред. 01.05.2017) "Об аудиторской деятельности";¹²

– Федеральный закон от 26.06.2008 г. № 102-ФЗ (ред. 13.07.2015) "Об обеспечении единства измерений" и др.¹³

Второй уровень представлен подзаконными нормативными актами. На этом уровне на сегодняшний день концентрируется большая часть нормативно - правовых материалов, уточняющее положения федерального законодательства по судебно - экспертной деятельности и бухгалтерскому учету, содержащая примерно 800 подзаконных актов. Они представлены

¹¹ Федеральный закон от 07.12.1997 г. № 2-ФКЗ (в ред. от 28.12.2016 г. № 12-ФКЗ) «О Правительстве Российской Федерации» // Собр. Законодательства Российской Федерации. - 1997 г. N 51 ст. 5.

¹² Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ (в ред. 1.05.2017 г. № 96-ФЗ) «Об аудиторской деятельности» // Собр. Законодательства Российской Федерации. – 2009 г. № 1 ст. 12.

¹³ Федеральный закон от 26.06.2008 г. № 102-ФЗ (в ред. от 13.07. 2015 г. № 233-ФЗ) «Об обеспечении единства измерений» // Собр. Законодательства Российской Федерации. - 2008 г. № 26 ст. 1.

следующими актами:

– акты законодательной и исполнительной власти (указы, распоряжения Президента и постановления Правительства Российской Федерации);

– акты ведомственного и межведомственного характера (приказы, указания, инструкции).

Указы и распоряжения Президента России в большей мере определяют решения настоящих организационных и процедурных вопросов. Акты Правительства РФ:

– подзаконны;

– обязательны к исполнению на всей территории России;

– имеют межотраслевое значение;

– делятся на постановления, имеющие самое важное значение, и распоряжения, содержащие решения по оперативным и иным настоящим вопросам.

Акты ведомственного и межведомственного характера (приказы, указания) издаются на основании законов, указов Президента и актов Правительства Российской Федерации. Изложенные подзаконные акты носят в общем управленческий характер и издаются органами определенной компетенции. Юридическая сила в основном зависит и от функции издавшего органа.

В создании нормативных актов в области бухгалтерского учета участвуют Министерство финансов РФ, Центральный Банк РФ, Федеральная налоговая служба РФ, Министерство сельского хозяйства России, Российские статистические службы и многие другие ведомства. Министерством финансов Федерации РФ издаются положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), планы счетов и инструкции по их применению, приказы, определяющие формы отчетности. Действующие в настоящее время ПБУ в отличие от международных стандартов (МСФО) носят обязательный, а не рекомендательный характер для всех без исключений организаций и предприятий. На сегодняшний день действуют 26 ПБУ, относящиеся к

подзаконной базе законодательства по ведению бухгалтерского учёта и принимающиеся во внимание экспертами, осуществляющими судебно - экономические экспертизы.

Очень важную роль в судебно - экспертной деятельности играют официальные разъяснения, инструкции и указания, в том числе руководящие пояснения Верховного Суда и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, примером является постановление Пленума Верховного Суда РФ от 21.12.2010г. № 28 "О судебной экспертизе".¹⁴

Таким образом, нормативно-правовое регулирование учета налога на прибыль представлена документами 4-ых уровней: кодексы (ГК РФ и НК РФ); документы регулирующие Министерство финансов, Центральным банком и другими органами исполнительной власти; инструкции и методические указания, утвержденные федеральными органами; документы, разработанные организацией и утвержденные руководителем.

Правовая основа судебно-экономической экспертизы представлена документами 2-х уровней: законодательными актами и подзаконно – нормативными. Текущая правовая основа терпит изменения под воздействием регулярно улучшающейся нормотворческой деятельностью и созданию все более прогрессивных направлений экспертной практики.

1.3 Организация судебно – бухгалтерской экспертизы: стадии, порядок назначения, планирование, стандарт проведения

Судебно - экспертная деятельность направлена на оказание содействия судам, судьям, органам дознания, лицам, осуществляющим дознание, следователям и прокурорам в установлении обстоятельств, которые подлежат доказыванию по определенному делу, путем решения вопросов, требующих для это специальные знания в области науки, техники и искусства.

В огромном многообразии судебных экспертиз, отдельно выделяют класс экономических, к которым относятся ряд экспертиз, представленных на рисунке 3.

¹⁴ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 21.12.2010 г. № 28 "О судебной экспертизе» // Российская газета. - 2010 г. № 296. ст. 5.

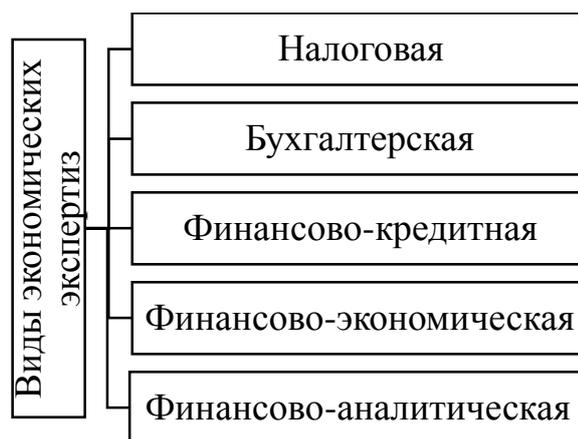


Рисунок 3 - Виды экономических экспертиз

Судебно - бухгалтерская экспертиза – это процессуальное действие лица, обладающего специальными учетно - экономическими знаниями, по разрешению вопросов, поставленных перед ним следователем или судом, и выдаче им заключения для определения обстоятельств, имеющих определенное значение для принятия верного решения по делу.¹⁵

Назначение судебно - бухгалтерской экспертизы в уголовном судопроизводстве не является обязательной процедурой при назначении судебных экспертиз, предусмотренных ст. 196 УПК РФ. Более часто данная экспертиза назначается при расследовании экономических и налоговых правонарушений, чаще всего хищений, совершенных должностными и материально ответственными лицами (МОЛ), в случаях, когда результатов документальной ревизии финансово - хозяйственной и управленческой деятельности бывает недостаточно для доказывания определенных фактов.

Для назначения судебно - бухгалтерской экспертизы нужна совокупность фактических и юридических оснований.

Фактическими основаниями проведения судебно – бухгалтерской экспертизы налога на прибыль организации являются следующие:

– имеется факт противоречия между итогами бухгалтерии и материалами настоящего уголовного дела;

¹⁵ Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ (в ред. от 03.04.2017 г. № 73-ФЗ) // Собр. Законодательства Российской Федерации. - 2001. № 52 (часть I). ст. 427.

– бухгалтерия предприятия (предприятие) не приняла к учету предъявленные ей должностными и материально ответственными лицами документы;

– отсутствует документальное подтверждение итогов бухгалтерии предприятия (предприятия) о недостатке, которая не разделена по материально - ответственным лицам;

– недостача определена в отсутствии должностных и материально ответственных лиц или в неполном объеме: без отражения конкретных участков преступной деятельности, применение черновых записей, изъятых у должностных лиц экономического субъекта;

– возникло сомнение в верности подсчета налоговой базы по налогу на прибыль и (или) в приемах и способах, используемых для ее определения;

– имеются обоснованные ходатайства обвиняемого лица по уголовному делу, оспаривающие данные, определенные в соответствующей декларации по налогу на прибыль.

Юридические основания назначения судебно - бухгалтерской экспертизы представлены в отраслевом процессуальном законодательстве (ст. 144, 195 УПК РФ, ст. 79 ГПК РФ, ст. 82 АПК РФ, ст. 26.4 КоАП РФ) и реализуются путем вынесения дознавателем, следователем, руководителем следственного органа постановления или судом определения о ее назначении.

В уголовном судопроизводстве орган дознания, следователь, руководитель следственного органа вправе назначить судебно - бухгалтерскую экспертизу налога на прибыль организации до возбуждения уголовного дела при осуществлении проверки информации о преступлении, принимать непосредственное участие в ее осуществлении и получать заключение эксперта – бухгалтера. (ч. 1 ст. 144 УПК РФ).

Перед назначением судебно - бухгалтерской экспертизы налога на прибыль экономического субъекта работник органа предварительного расследования обязан осуществить следующие мероприятия:

– выявить фактические, юридические основания и момент назначения

судебно - бухгалтерской экспертизы;

- подготовить все нужные документы и материалы по уголовному делу;

- осуществить выбор судебно - экспертного учреждения для ее производства;

- оформить постановление о назначении судебно - бухгалтерской экспертизы в соответствии с требованиями уголовно - процессуального законодательства;

- ознакомить с постановлением подозреваемого, обвиняемого и его защитника, разъяснить им права, предусмотренные в соответствии с ст. 198 УПК РФ;

- разрешить ходатайства в случаях заявления подозреваемым, обвиняемым, его защитником и потерпевшим;

- направить постановление о назначении судебно - бухгалтерской экспертизы со всеми документами и материалами конкретного уголовного дела в судебно - экспертное учреждение или самому эксперту;

- сообщить эксперту-бухгалтеру о своем присутствии или отсутствии при производстве судебной экспертизы.

Признав собранные для производства судебно - бухгалтерской экспертизы налога на прибыль организации материалы в полном объеме достаточными, следователь выносит решение о ее назначении. Документом, представляющим решение следователя, является постановление, данный документ является обязательным процессуальным актом. Судебная экспертиза считается назначенной с момента вынесения постановления следователем.

К принципам судебно - бухгалтерской экспертизы относят:

- соблюдение законности при ее проведении;

- соблюдение всех без исключений прав и свобод человека и гражданина, прав юридического лица при ее осуществлении;

- независимость эксперта;

- объективность, всесторонность и полнота исследований;

- профессиональная компетентность эксперта - бухгалтера.

Предметом судебно - бухгалтерской экспертизы являются отраженные в бухгалтерских документах и учетных регистрах хозяйственные операции организации, которые и являются объектом судебного разбирательства и относительно которых эксперт - бухгалтер будет выносить свое заключение на основании поставленных перед ним на разрешение следователем, прокурором, судом ранее вопросов.

Предметом судебно - бухгалтерской экспертизы являются явления, определяющиеся совокупностью следующих признаков:

- они непременно связаны с хозяйственной деятельностью организации;
- они нашли отражение в бухгалтерском учете;
- их пределы определяются вопросами, поставленными следователем (судом) на разрешение;
- наличием заключения, выданного специалистом в области бухгалтерского учета.

Объект СБЭ – это соответствующие закону источники сведений, электронные и физические носители информации, предоставляемые эксперту для изучения с целью определения обстоятельств, входящих в предмет настоящей экспертизы. Классификация объекта представлена в таблице 3.

Таблица 3 - Классификация объекта судебно - бухгалтерской экспертизы

Признак	Объект
Общие	1. Первичные и сводные бухгалтерские документы;
	2. Материалы инвентаризации;
	3. Записи в регистрах аналитического и синтетического учета;
	4. Записи оперативного и неофициального учета;
	5. Распорядительные документы о совершении хозяйственных операций;
	6. Электронные носители, содержащие учетную и иную экономическую информацию.
Специальные	1. Акты документальной ревизии, аудиторские заключения экспертов в иных областях знаний;
	2. Протоколы изъятия документов и постановления о приобщении их к материалам дела;
	3. Протоколы других процессуальных действий (допросов, очных ставок, обысков и выемок);
	4. Документы справочно-технического характера (котировки, курсы валют, ставки рефинансирования, индекс инфляции и т.д.).

Как показывает практика, при осуществлении судебно - бухгалтерских экспертиз важную роль играет изучение специфических объектов, которые содержат в себе сведения, имеющие отношения к предмету настоящей экспертизы. К примеру, из протоколов допросов следует выделить информацию о фактах экономико - предпринимательской деятельности экономического субъекта, которые не нашли отражение в материалах экспертного исследования (о реализации продукции, расчетах изучаемого предприятия с контрагентами и иными сторонними субъектами, установленных в организации формах бухгалтерского и налогового учета, документооборота и т.д.).

Метод судебно - бухгалтерской экспертизы – это совокупность приемов, используемых при осуществлении экспертного исследования хозяйственных операций, учтенных в бухгалтерском учете и иных материалах настоящего дела.

Данные приемы следует поделить на два самостоятельных, но взаимосвязанных раздела, связывающих приемы общей и конкретной методик осуществления производства судебно - бухгалтерских экспертиз.

Приемы общей методики используются экспертом - бухгалтером при изучении материалов различных дел, независимо от характера настоящего дела, отрасли его экономики и спецификации документооборота экономического субъекта. Стоит учесть, что целый ряд правонарушений, где бы они не были совершены, имеют идентичное отражение в бухгалтерском учете. Исходя из этого при осуществлении судебно - бухгалтерской экспертизы по настоящим делам, как правило применяют способы общей методики (анализ, наблюдение, измерение, моделирование, экономический и функционально - стоимостной анализы, статистические расчеты и др.).

При использовании общих приемов исследования информации бухгалтерского учета экспертом - бухгалтером обусловлено, прежде всего, с необходимостью более подробной проверки документов. Методы судебно - бухгалтерской экспертизы в целом идентичны изученным методам осуществления документальной ревизии, аудита, носящим, как упоминалось

выше, универсальный характер. Таким образом, эксперт - бухгалтер при изучении материалов по каждому делу осуществляет:

- формальную, арифметическую и нормативную проверку документов;
- сопоставление документов;
- встречную проверку;
- контрольное сличение;
- моделирование;
- восстановление количественно - суммового учета.

Конкретные методики представляют собой программу определенных действий эксперта по осуществлению судебно - бухгалтерских экспертиз. Родовые и типовые методики описываются в методических руководствах по проведению определенных экспертиз, методических письмах и рекомендациях. В структуре типовой экспертной методики выделяют элементы, указанные на рисунке 4.



Рисунок 4 - Элементы типовой экспертной методики проведения судебно – бухгалтерской экспертизы

Целью судебно - бухгалтерской экспертизы является установление правильности ведения бухгалтерского учета и отчетности, достоверности фактов хозяйственной деятельности экономического субъекта для составления обоснованного заключения по поставленным на разрешение вопросам.

Задачей судебно - бухгалтерской экспертизы является оказание

содействия суду, органам дознания, следователям, прокурорам в определении обстоятельств, подлежащих доказыванию по определенному делу, методом разрешения вопросов, требующих определенных учетно – экономических познаний.

Задачи судебно - бухгалтерской экспертизы следует поделить на три группы. К первой группе следует отнести вопросы, устанавливающие обоснованность оприходования и списания товарно - материальных ценностей (ТМЦ) и денежных средств.

Вторая группа задач определяет правильность осуществления бухгалтерского учета, отчетности и организации финансового контроля в целях:

- соответствия занесенных в бухгалтерские документы хозяйственных операций требованиям действующего законодательства;

- определения полного размера материального ущерба, причиненного должностными и другими лицами в следствии уже совершенных правонарушений и злоупотреблений;

- определения и анализа недостатков в сфере бухгалтерского учета и соответствующей отчетности.

К третьей группе относится определение круга лиц, в ответственности которых и находились ТМЦ и денежные средства, а также лиц, отвечающих за нарушение правил учета и контроля.

В осуществлении судебно - бухгалтерской экспертизы принято выделяют три основных рабочих этапа.¹⁶

Первый этап, называемый организационным, содержит: принятие постановления о назначении экспертизы, изучение задания на осуществление экспертизы, изучение содержания и полноты предоставленных материалов на исследование, разработку полной конкретной методики осуществления экспертизы, заполнение плана – графика судебной экспертизы и расчет времени, нужного для ее осуществления.

¹⁶ Бочкова, Л.И., Новак, О.Э., Савинов, С.В. Судебная бухгалтерия. Общая часть: учебное пособие / Л.И. Бочкова, О.Э. Новак, С.В. Савинов. - Саратов, СЮИ МВД РФ, 2015. – 184 с.

Предварительный этап, заключающийся в ознакомлении эксперта непосредственно с материалами дела должен осуществляться не больше пяти дней. После изучения всех представленных эксперту материалов, он может прийти к выводу о невозможности дать заключение по поставленным на разрешение вопросам, в таком случае эксперт составляет мотивированное сообщение. К таким ситуациям относят:

- Случаи, выхода поставленных вопросов за пределы компетенции эксперта - бухгалтера, носят правовой (юридически оценочный) характер или не требуют специальных бухгалтерских знаний;

- Недостаточное количество представленных на экспертизу данных;

- Невозможность получения нужных материалов без осуществления документальной ревизии или иных видов экспертиз (почерковедческой, товароведческой, технической);

- Отсутствие нужных для проведения экспертизы документов или непредставление нужных для экспертизы документов;

- Отсутствие у эксперта - бухгалтера познаний в данной отрасли бухгалтерского учета.

Сообщение о невозможности дать экспертное заключение подписывается экспертом - бухгалтером, данная подпись заверяется печатью экспертного учреждения. Затем один из экземпляров данного сообщения доставляется в орган, назначивший экспертизу, а второй оставляется в экспертном учреждении.

Второй этап называется исследовательский. На текущем этапе описывается сам процесс экспертного исследования, результаты данного исследования, описывается научное обоснование выявленных фактов и приемов судебно - бухгалтерского исследования. Экспертом – бухгалтером могут самостоятельно создаваться типы аналитических таблиц, журналы, обобщающие и отображающие весь процесс экспертного исследования.

Изучая вопросы, поставленные на разрешение эксперту - бухгалтеру, стоит отметить, что эксперт-бухгалтер может самостоятельно выделить

причины правонарушений, которые являются основанием для частных определений, выносимых следователями и судьями в отношении конкретных руководителей.

Третий этап подразумевает группировку и системную обработку результатов исследования, группировка результатов и составление завершающего документа, который называется заключением. Помимо этого, на текущем этапе разрабатываются предложения по недопущению правонарушений, выявленных при проведении экспертизы.

К заключению эксперта - бухгалтера следует приложить таблицы, графики, расчеты, схемы, формулы, уточняющие экспертное исследование. Каждое приложение нумеруется, заверяется подписью эксперта - бухгалтера, заверяется печатью экспертного учреждения и является неотъемлемой составляющей экспертного заключения.¹⁷

В соответствии с ст. 14 ФЗ № 73-ФЗ лицо в обязанности, которого входит руководство экспертным учреждением обязан осуществлять контроль за качеством и сроками осуществления судебной экспертизы. По завершению экспертизы руководитель также проводит проверку обоснованности выводов, полноту исследования, правильность оформления подготовленного заключения и направляет данные материалы в орган, назначивший экспертизу.

Заключение эксперта - бухгалтера – это процессуальный документ, в данном документе эксперт излагает свои выводы органу или лицу, назначившего проведение экспертизы. Во всех без исключений видах судебного производства документом является письменный мотивированный ответ на поставленные вопросы лица, привлеченного в качестве эксперта, изложенный на основе его специальных экономических знаний в результате всеобъемлющего, полного и объективного исследования представленных на рассмотрение материалов.

В соответствии с требованиями, ст. 57, 204 УПК РФ заключение эксперта-бухгалтера обязано быть объективным и достоверным, а перечисленные в нем

¹⁷ Орлов, Ю.К. Заключение эксперта и его оценка. Учебное пособие. – М.: Юрист, 2015. – 98 с.

факты – бесспорными.¹⁸

Важным критерием объективности и достоверности выводов эксперта - бухгалтера является их подтверждение первичными учетными документами, подтверждающей факт совершения хозяйственной операции, являющейся объектом расследования и исследования данной экспертизы. В целях наглядности эксперт отражает информацию в виде аналитических таблиц с отражением результатов сравнительного анализа.

В экспертных учреждениях заключения, как правило составляются на специальном бланке, в котором находит отражение информация о наименовании, адресе и телефоне учреждения. Заключение содержит три части: вводную, исследовательскую, заключительную. Содержание первой части приведено на рисунке 5.

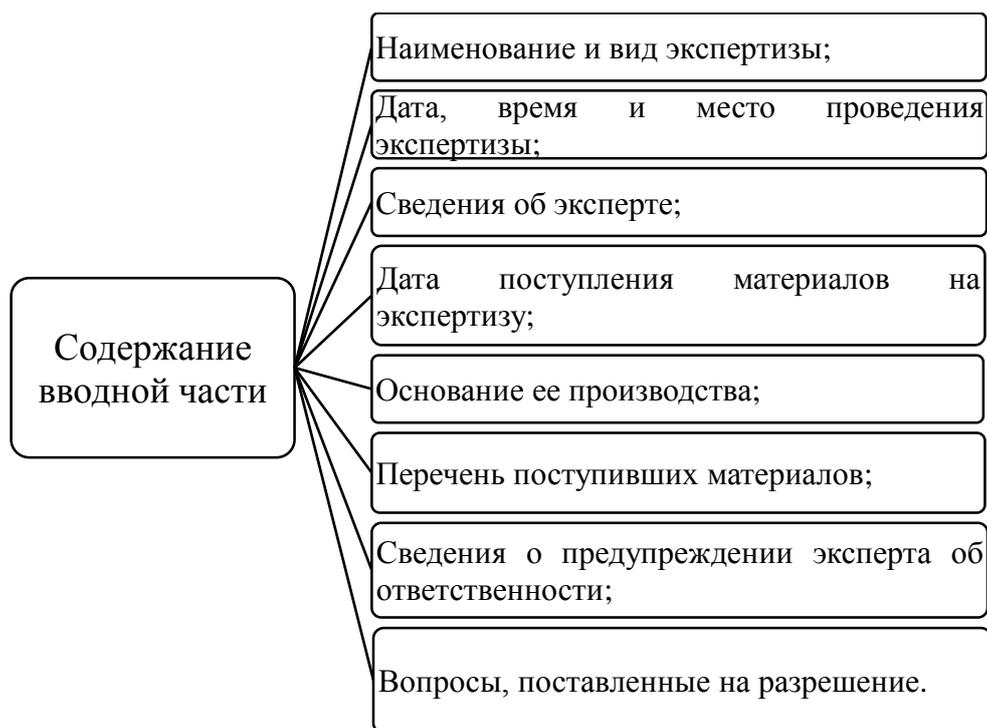


Рисунок 5 - Содержание вводной части экспертного заключения

В исследовательской части:

– излагаются процесс исследования предоставленных бухгалтерских документов, результаты данного процесса, дается научное обоснование

¹⁸ Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ (в ред. от 03.04.2017 г. № 73-ФЗ) // Собр. Законодательства Российской Федерации. - 2001. № 52 (часть I). ст. 4857.

выявленным фактам;

- описываются методы и приемы, применяемые при исследовании бухгалтерских документов;

- объясняются выявленные противоречия между данными исследования эксперта и ревизоров, обязательно приводится ссылка на соответствующие источники;

- делается ссылка на применяемые нормативно - правовые акты (номер, дата, наименование, издавший орган, место издания постановлений, приказов, инструкций и т.д.), актуальные в изучаемый период, используемые экспертом для разрешения вынесенных вопросов;

- излагаются результаты следственных мероприятий, если они имеют отношение к предмету проводимой экспертизы.

Судебно - бухгалтерская экспертиза назначается на стадии предварительного расследования дел, а также при рассмотрении дел в судебных органах. Как правило данная экспертиза выносится при расследовании уголовных дел, реже по арбитражным делам. Вопрос о назначении экспертизы решается следователем в каждом конкретном случае в зависимости от обстоятельств рассматриваемого дела.

Судебно - бухгалтерская экспертиза назначается, в случаях, приведенных ниже:

- Когда результаты осуществленной ревизии противоречат данным расследуемого дела;

- Если ревизор отклонил для отражения в бухгалтерском и налоговом учете снижения выведенной недостачи товарно – материальных ценностей в подотчете у материально - ответственного лица;

- При наличии ходатайства обвиняемого о назначении судебной экспертизы;

- При присутствии противоречий в результатах первичной и повторной ревизии;

- При применении ревизором с целью подсчета материального ущерба

довольно сомнительными методами;

– Если данная необходимость определена результатами иного рода экспертиз.

Перед решением вопроса о назначении судебно - бухгалтерской экспертизы налога на прибыль организации следователь скрупулезно исследует присутствующие в деле материалы, и прежде всего материалы ревизии, и в следствии проведенного анализа решает вопрос о необходимости допроса обвиняемого (подозреваемого), свидетелей и иных лиц.

Он исследует и систему бухгалтерского и налогового учета, отчетности организации, в которой отражается хищение, запрашивает дополнительные документы и т.п. Если ревизия не была проведена, то следует поднять вопрос о необходимости ее осуществления. При запуске или отсталости бухгалтерского и налогового учета, обязывает руководство экономического субъекта наладить учет.

Прейдя к выводу о необходимости назначения судебной экспертизы, следователь формулирует вопросы для вынесения их на разрешение эксперту. Для данного действия недостаточно просто хорошо знать все материалы следственного делопроизводства и теоретически обладать знаниями в общих проблемах судебно - бухгалтерской экспертизы; следует точно знать возможности экспертизы по конкретному делу.

Особую роль имеют особенности ведения учета в конкретной компании. В связи с этим по крупным и сложным делам следует брать консультации у специалистов – бухгалтеров, обладающих соответствующей квалификацией в области подготовленных вопросов. Консультантом так же может являться, будущий эксперт по данному делу. Не процессуальная консультация не является препятствием к назначению текущего бухгалтера в качестве эксперта. Для этого отсутствуют как формальные, так и фактические основания.

При постановке вопросов следователю нужно иметь ввиду указанное ранее о характере и содержании вопросов, которые может разрешить только эксперт в области бухгалтерского учета, а также некоторые общие положения о

порядке расположения вопросов. Общие требования, которым должны удовлетворять вопросы, можно сформулировать следующим образом:

- они должны быть существенными для текущего дела, следовать из его материалов, дело не может быть правильно разрешено;
- относятся к бухгалтерскому учету и для их решения необходимы специальные знания и навыки в данной среде;
- следователь (суд), применяя общеустановленные сведения из области бухгалтерского учета, по текущему делу не может сам ответить на них;
- они могут разрешиться путем заключения судебного эксперта;
- могут быть разрешены на основании материалов дела, достаточных для эксперта - бухгалтера;
- не принуждают эксперта-бухгалтера разрешать юридические вопросы дела;
- не шаблонны для разных дел (их специфика, уникальность решается определенными материалами дела);
- конкретны, что обязывает судебного эксперта в области бухгалтерского учета давать конкретное заключение;
- приводятся вопросы четко и конкретно в версии, исключаящей различное их понимание;
- они ставятся следователем в последовательно - логическом порядке, дающем эксперту возможность давать заключение по ним в логически связной формулировке;
- нужно ясно излагать вопросы, избегать неподтвержденных обобщений;
- содержание вопросов обязано вызвать необходимость осуществления экспертного исследования, а не являться справочным.

Следователь, пришедший к выводу о надобности осуществления экспертизы составляет постановление, в котором перечисляет основания, служащие для назначения судебной экспертизы, данные судебного эксперта или название экспертного учреждения. Следователь самостоятельно выбирает эксперта, выносит вопросы на разрешение судебной экспертизы и

предоставляет материалы для осуществления экспертного исследования. В постановлении о назначении судебно - бухгалтерской экспертизы следователь обязан конкретно указать, какие материалы данного дела передаются в распоряжение эксперту.

Особую роль в расследовании играет время назначения судебно - бухгалтерской экспертизы. Назначение экспертизы в ходе предварительного следствия законом не разрешается, исходя из этого момент ее осуществления определяет следователь самостоятельно, учитывая определенные обстоятельства конкретного дела. На практике следователь старается придерживаться критерия: назначение экспертизы, как можно быстрее после осуществления ревизии.

Демократизация законодательной базы и юридической практики предусматривает участие обвиняемого в назначении экспертизы. Обвиняемый, после ознакомления с выданным постановлением, может ходатайствовать о добавлении важных для него вопросов на разрешение судебному эксперту.

Для осуществления судебно - бухгалтерской экспертизы на стадии предварительного следствия могут привлекаться к экспертизе не только сотрудники экспертных учреждений, но и компетентные лица, осуществление экспертизы для которых не будет являться служебной обязанностью. Для осуществления экспертизы достаточно издания постановления только следователем, данное постановление не может быть заменено иным распорядительным документом.

В постановлении присутствует вступительная, содержательная и резолютивная часть. В вступительной части отражается дата и место составления данного постановления, должность, задание и информация о следователе, вынесшего постановление, наименование рассматриваемого дела, по которому назначена судебная экспертиза.

В содержательной части постановления содержится сама суть дела и обстоятельства, являющиеся основанием для осуществления текущей экспертизы. Перечисляются обстоятельства, имеющие отношение к объекту

исследования, и имеют значение для заключения судебной экспертизы. В окончании описательной части постановления обобщаются основания для проведения судебной экспертизы.

Резолютивная часть включает в себя изложение решения о проведении судебно - бухгалтерской экспертизы. Так же в данной части определяется ее вид по процессуальным критериям (дополнительная, повторная, комиссионная), указываются сведения об судебном эксперте, вопросы, поставленные на разрешение экспертизы, список материалов, непосредственно предоставленных эксперту. В случае осуществления экспертизы в экспертном учреждении, в резолютивной части постановления прописывается, что ее осуществление производится экспертом данного учреждения.

После получения от руководителя учреждения государственной бухгалтерской экспертизы задания на осуществление судебно - экономической экспертизы и подписания предупреждения, о несении уголовной ответственности за отказ от осуществления проведения экспертизы и составления правдивого заключения судебный эксперт - бухгалтер приступает к процессу, осуществляя свои профессиональные обязанности и используя свои процессуальные права.¹⁹

Назначить судебно - бухгалтерскую экспертизу, в соответствии с процессуальным законодательством, может не только следователь в момент предварительного следствия, но и суд в момент судебного разбирательства.

Судебно - бухгалтерская экспертиза налога на прибыль, чаще всего, осуществляется в помещении органа, назначившего ее, при контакте судебного эксперта со следователем.

Процессуальными нормами установлены определенные сроки расследования уголовных и гражданских дел правоохранительными органами. В связи с этим в постановлении о назначении судебно - экономической экспертизы, указываются сроки осуществления данной экспертизы, т.е. дата ее начала и дата ее завершения и выдачи заключения судебным экспертом -

¹⁹ Попова И.Т. Шибаева А.О. Исакова В.И. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза - М., Книжный мир, 2016. – 105 с.

бухгалтером. Экспертные учреждения, при осуществлении выдачи задания судебному эксперту или группе экспертов - бухгалтеров, придерживаются определенных сроков, устанавливаемых постановлениями правоохранительных органов.

Для выполнения задания, по осуществлению судебно - бухгалтерской экспертизы в указанные сроки и в полном объеме руководитель группы экспертов - бухгалтеров определяет конкретный планирующий график осуществления судебной экспертизы. Каждый участник группы по установленному заданию руководителя работу делит на составные элементы и устанавливает максимальный срок для осуществления работ. Таким образом, при подборке законодательных документов, нормативно-правовых актов и различной справочной информации по определенной тематике исследования эксперту нужно оформить рабочий план и установить время для анализа перечисленных документов по содержанию, хронологии и иным различными признакам.

Утвержденных нормативов по затратам времени на осуществлении работ, включенных во все стадии процесса осуществления судебной экспертизы, не существует, в связи с этим продолжительность всех работ осуществляется на основании практического опыта судебных экспертов - бухгалтеров.

При планировании временных затрат на осуществление экспертных мероприятий просто необходимо применять научные методы, к которым следует отнести приемы системного сетевого планирования и управления, сокращенно СПУ. Данный метод позволяет рационально осуществить выполнение экспертных работ в самый оптимальный период, оказывающий непосредственное содействие минимизации материальных и трудовых затрат на осуществление поставленных работ. Сетевое планирование позволяет заменять календарные графики, которые являются не динамичными и при различных изменениях ситуаций, приходится переделывать, учитывая новую информацию. В отличие от сетевых графиков, календарные не применяются для формирования прогноза работ на ближайший период времени, а также для

осуществления обоснованности периода осуществления постановленных работ.²⁰

Главными задачами данной системы является планирование, прогнозирование и выявление предполагаемых осложнений в осуществлении экспертных мероприятий ещё до момента их возникновения. Информационной моделью, с применением которой и осуществляется планирование и контролирование осуществления поставленных работ, является сетевая модель, представленная в виде графика, который даёт возможность алгоритмизировать все процессы управления, иначе устанавливать их конкретную последовательность.

Подробный перечень работ, включённых в сетевой график проведения судебно - бухгалтерской экспертизы, приведён в таблице 4.

Таблица 4 - Работы, включенные в сетевой график поведения экспертизы

Номер события	Наименование события
01	Составление задания на осуществление экспертизы;
02	Выбор судебного эксперта–бухгалтера;
03	Исследование экспертом–бухгалтером задания на осуществление судебной экспертизы;
04	Принятие экспертом- бухгалтером постановления правоохранительных органов на осуществление судебно - бухгалтерской экспертизы;
05	Изучение содержания и полноты материалов, представленных на исследование судебной экспертизы;
06	Разработка методики осуществления судебной экспертизы;
07	Составление плана–графика осуществления судебной экспертизы;
08	Подбор законодательных и нормативно–правовых актов по объектам экспертного исследования;
09	Подбор фотографической информации по объектам экспертного исследования;
10	Осуществление процедур экспертного исследования, определенных методикой;
11	Формулирование запроса ЭВМ;

²⁰ Шадрин В.В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы. - М.: ЮРИСТЪ, 2012. – 115 с.

Номер события	Наименование события
12	Алгоритмизация и постановка задач для решения ЭВМ;
13	Удовлетворение запроса эксперта ЭВМ;
14	Обобщение и систематизация результатов судебной экспертизы;
15	Группировка результатов и составление заключения экспертизы;
16	Разработка рекомендаций по профилактике правонарушений, выявленных при проведении экспертизы;
17	Предоставление выводов судебной экспертизы правоохранительным органам;
18	Направление органом управления рекомендаций по профилактике выявленных правонарушений;
19	Допрос эксперта на предварительном расследовании;
20	Допрос эксперта при судебном (арбитражном) рассмотрении.

Принцип построения сетевого графика приведен на примере осуществления судебно – бухгалтерской экспертизы по крупному уголовному делу группой экспертов.

Указанный сетевой график содержит 20 колец, представляющие собой фактическое изображение определенного мероприятия, иными словами являются совокупностью конкретных работ и затрат времени на их осуществление. Таким образом, событие 01 – является составлением задания на осуществление судебной экспертизы, содержит мероприятия по изучению постановления правоохранительных органов о назначении судебно - экономической экспертизы, изучение соответствия вопросов, приведенных в постановлении, определение объектов судебно–экономической экспертизы, достаточны ли времени для ее осуществления, определение наличия соответствующих специалистов в штате судебного учреждения и т.д. Из вышеизложенного следует, что событие может объединять несколько взаимосвязанных элементов, объединяющиеся результатами одной осуществленной работы.

Работа – это процесс или действие, которое следует осуществить для дальнейшего перехода от одного действия к следующему. Измерение происходит в трудовых показателях, такие как часы, дни, недели и иными трудовыми или материальными затратами, стоимостью выполненных работ.

Событие означает наступление факта получения итогового результата предшествующих работ и возможность к переходу осуществления следующих работ настоящего процесса. В сетевом графике всегда должно быть не менее двух событий - это начальное и завершающее событие: таким образом, событие 01 является составлением задания на осуществление экспертизы, является начальным, а событие 20 – допрос эксперта при судебном (арбитражном) рассмотрении – завершающим.

Порядок осуществления работ в соответствии с сетевым графиком, при условии взаимосвязи с предыдущим, называется путем. На сетевом графике путь обозначается линиями, а время, нужное на осуществление группы работ кругами, объединенные одним событием, исчисляется в днях и указывается, непосредственно, возле линий. Так, для прохождения от события 01 к событию 02 нужен один день.

Исходя из этого, длина пути представляет собой суммарное выражение времени, нужного для осуществления работ, входящих в сетевой график исследования.²¹ Путь между событиями предыдущим и последующим, равняется сумме времени, нужного для осуществления работ, объединенных предыдущим событием. Продолжительность конкретной работы исчисляется длиной пути.

В сетевом графике осуществления СБЭ существует восемь путей, начиная начальным и оканчивая завершающим событием, исчисляемое количеством дней, нужных для окончания экспертного исследования. Учитывая то, что по достаточно сложным уголовным делам судебно–бухгалтерскую экспертизу осуществляет целая группа экспертов–бухгалтеров, из этого следует, что

²¹ Кеворкова Ж.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебное пособие / Ж.А. Кеворкова, А.А. Савин. - М.: Вузковский учебник, 2016. С. 99.

огромное количество заданных работ можно осуществить параллельно. Данный график представлен на рисунке 6.

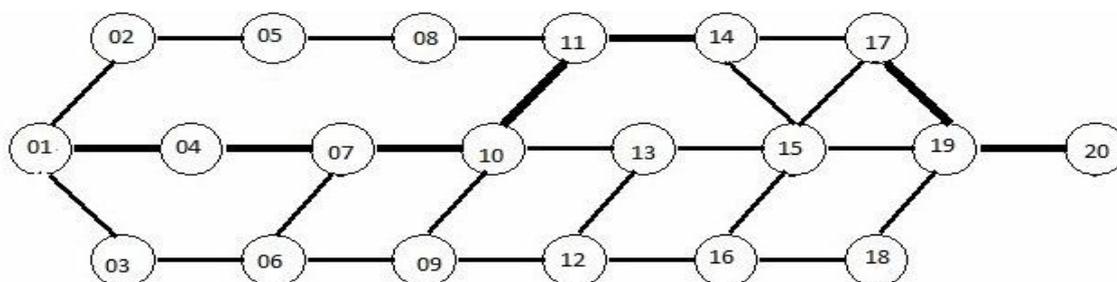


Рисунок 6 - Сетевой график планирования процесса судебно - бухгалтерской экспертизы

Подробный расчет потраченного времени по сетевому графику осуществления судебно-бухгалтерской экспертизы представлен в таблице 5.

Путь, имеющий самую большую длину, называются критическим путем. Длина критического пути показывает суммарную продолжительность судебно-бухгалтерской экспертизы в рабочих днях. В связи с этим для минимизации срока осуществления судебной экспертизы нужно принять соответствующие меры, способствующие снижению продолжительности работ, находящихся на данном пути.

В системах СПУ определение критического пути принимается за базу оптимизации плана, то есть осуществление работ в максимально короткий период. Таким образом, важным заданием руководителя как на стадии разработки начального плана, так и при последующем его осуществлении является поиск различных резервов для минимизации времени осуществления работ, находящихся на критическом пути.

Методика экспертного исследования - это конкретизация приемов и способов исполнения работ в соответствии с поставленной целью и планом судебной экспертизы, которая представляется в виде стандарта проведения судебно - бухгалтерской экспертизы. Полная схема элементов стандарта проведения судебно - бухгалтерской экспертизы представлена в приложении А.

Таблица 5 - Расчет определения продолжительности в сети при разработке сетевого графика осуществления судебно – бухгалтерской экспертизы

Номер пути	Последовательность работ	Время, необходимое для прохождения пути (дни)
1	(01,02); (02,05); (05,08); (08,11); (11,14); (14,17); (17,19); (19,20)	17
2	(01,04); (04,07); (07,10); (10,13); (13,15); (15,19); (19,20)	16
3	(01,04); (04,07); (07,10); (10,13); (13,15); (15,17); (17,19); (19,20)	15
4	(01,04); (04,07); (07,10); (10,11); (11,14); (14,17); (17,19); (19,20)	19
5	(01,02); (02,05); (05,08); (08,11); (11,14); (14,15); (15,19); (19,20)	17
6	(01,03); (03,06); (06,07); (07,10); (10,13); (13,15); (15,19); (19,20)	18
7	(01,03); (03,06); (06,09); (09,10); (10,13); (13,15); (15,19); (19,20)	17
8	(01,04); (04,07); (07,10); (10,13); (13,15); (15,16); (16,18); (18,19); (19,20)	18

Методические приемы группировки и осуществления результатов отражается по конкретному вопросу, поставленному на разрешение судебно - бухгалтерской экспертизы. Данные методические приемы включают:

- обобщение результатов исследований (хронологическое, систематизированное, хронологически систематизированное);
- аналитическое обобщение результатов исследования;
- систематизированное изложение выводов и заключений судебного эксперта;
- внедрение результатов экспертизы.

Данные методические приемы являются типовыми для всех объектов исследования, при различных способах проведения. Таким образом, формы ведомостей, таблиц аналитической группировки зависят от содержания

изучаемых операций. Исходя из этого в методике осуществления судебной экспертизы ведется контроль за их составлением по каждому поставленному на разрешение вопросу.

Таким образом, назначение судебно - бухгалтерской экспертизы является процессуальным действием, которое обеспечивает соблюдение прав обвиняемого в установлении истины при рассмотрении дела. Судебно - бухгалтерская экспертиза может назначаться только по возбужденному уголовному делу.

Применение научных методов планирования процесса экспертизы позволяет оптимизировать срок экспертного исследования с необходимым его качеством. Разработка методики проведения судебно - бухгалтерской экспертизы на организационной стадии в форме стандарта содействует успешному проведению экспертного исследования в запланированные сроки.

По данной главе можно сделать вывод, что налог на прибыль является федеральным, общеобязательным, личным, прямым, регулирующим, абстрактным, периодически – календарным налогом, взимаемым с предприятий и организаций. Основными элементами налога на прибыль являются следующие: объект налогообложения, налоговый период, ставка, база, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога.

Нормативно - правовое регулирование учета налога на прибыль представлена документами 4-ых уровней: кодексы (ГК РФ и НК РФ); документы регулирующие Министерство финансов, Центральным банком и другими органами исполнительной власти; инструкции и методические указания, утвержденные федеральными органами; документы, разработанные организацией и утвержденные руководителем.

Правовая основа судебно - экономической экспертизы представлена документами 2-х уровней: законодательными актами и подзаконательно – нормативными. Данная правовая основа изменяется под воздействием совершенствующейся нормотворческой деятельности и появления прогрессивных направлений экспертной практики.

Назначение судебно - бухгалтерской экспертизы является процессуальным действием, которое обеспечивает соблюдение прав обвиняемого в установлении истины при рассмотрении дела. Судебно-бухгалтерская экспертиза может назначаться только по возбужденному уголовному делу.

Применение научных методов планирования процесса экспертизы позволяет оптимизировать срок экспертного исследования с необходимым его качеством.

2 ЭКСПЕРТНОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ООО «ИСТКОМ»

2.1 Организационно – экономическая характеристика ООО «Истком»

ООО «Истком» зарегистрировано Администрацией Чугуевского района 19 января 1996 года. Общество располагается по адресу г. Владивосток, ул. Южно - Уральская 10 «А», офис 2 и имеет семь структурных подразделений на территории Приморского края, представленных в таблице 6.

Таблица 6 – Перечень обособленных подразделений ООО «Истком»

КПП	Наименование объекта учета	Адрес объекта учета
251345001	Обособленное подразделение ООО «Истком» в с. Таежка	692346, Россия, Приморский край, Анучинский район, с. Таежка, ул. Садовая, 12
253445001	Обособленное подразделение ООО «Истком» в с. Чугуевка	692643, Россия, Приморский край, Чугуевский район, с. Чугуевка, ул. 50 лет Октября, 119
250545001	Обособленное подразделение ООО «Истком» в г. Дальнегорске	692446, Россия, Приморский край, г. Дальнегорск, ул. Рабочая, 12 А
252845001	Обособленное подразделение ООО «Истком» в пос. Пластун	692152, Россия, Приморский край, Тернейский район, пгт. Пластун, 1 км юго-восточнее пос. Пластун
252845002	Обособленное подразделение ООО «Истком» в пос. Терней	692150, Россия, Приморский край, Тернейский район, пгт. Терней, один км западнее пос. Терней
252345001	Обособленное подразделение ООО «Истком» в с. Милоградово	692458, Россия, Приморский край, Ольгинский район, с. Милоградово, ул. Малый увал, 21
254045001	Обособленное подразделение ООО «Истком» в г. Владивосток	690003, Россия, г. Владивосток, ул. 1-я Морская, 9, офис 319

Учредителем ООО «Истком» являются физические лица 65% уставного капитала, оставшиеся 35% принадлежат Обществу.

Основными видами деятельности ООО «Истком» в соответствии с утвержденным Уставом является:

– оптовая торговля моторным топливом, в том числе авиационным бензином;

– производство пиломатериалов, кроме профилированных, толщиной более 6 мм, производство неопитанных железнодорожных и трамвайных

шпал из древесины;

– производство органических поверхностно-активных веществ, кроме мыла;

– техническое обслуживание и ремонт легковых автомобилей и легких грузовых автотранспортных средств;

– торговля оптовая неспециализированная;

– торговля розничная непродовольственными товарами, не включенными в другие группировки, в специализированных магазинах;

– хранение и складирование нефти и продуктов ее переработки;

– деятельность стоянок для транспортных средств.

В настоящее время Обществу принадлежит 7 заправок, на которых осуществляют розничную торговлю продуктами нефтепереработки и сопутствующими товарами. Так же организация занимается и оптовой торговлей дизельного и судового топлива, бензина различного вида. Изучаемая организация производит, а в дальнейшем и реализует стеклоомывающую жидкость и бытовой керосин. ООО «Истком» оказывает автотранспортные услуги и услуги автомойки.

Структура управления ООО «Истком» представлена на рисунке 7.



Рисунок 7 – Структура управления ООО «Истком»

Органами управления Обществом являются общее собрание участников Общества (высший орган Общества) и генеральный директор (единоличный исполнительный орган).

Исполнительным органом ООО «Истком» является генеральный директор, который реализует свои обязанности на принципе единоначалия, несет персональную ответственность за деятельностью предприятия.

Задачами транспортного отдела предприятия является решение вопросов по обеспечению предприятия транспортными средствами, запасными частями и оборудованием, оказания транспортных услуг предприятиям и т.д.

Менеджеры по продажам проводят активную работу, направленную на увеличение объемов продаж, оказания транспортных услуг и услуг автомойки и т.д.

Менеджеры по снабжению своевременно выявляют потребности организации и обеспечивают ее всем необходимым, делая рациональные закупки.

Производственный отдел находится под руководством начальника производства, который отвечает за технологический процесс изготовления продукции. В настоящее время организация осуществляет производство незамерзающей жидкости в ассортименте (летняя, зимняя), бытовой керосин.

Заведующие складами отвечают за сохранность товарно-материальных ценностей, находящиеся на их складах. Заведующему складом хранилище подчиняются кладовщики на АЗС, так как ТМЦ (в основном топливо) поступает на их склады именно от данного склада.

Юрист является представителем организации в суде по вопросам правового характера, занимается составлением договоров с контрагентами, договоров имущественно - правового характера и иными юридическими делами.

В штате бухгалтерии работает пять бухгалтеров, за каждым из них закреплен определённый участок работы. Программист 1С выполняет функции внедрения и поддержания бухгалтерского программного обеспечения. Кассиры

на заправках осуществляют реализацию товаров на АЗС и отражают операции в специализированных программах. В организации отсутствует главный бухгалтер, так как функции, закрепленные за данным должностным лицом возложены на аутсорсинговую компанию. Выбор аутсорсинговой компании обусловлен прежде всего отсутствием в отдаленном населенном пункте достаточно квалифицированного, профессионального кадрового контингента.

Штат работников насчитывает 60 работников, которые осуществляют свою деятельность во всех вышеперечисленных структурных подразделениях.

ООО «Истком» принимает участие в государственных заказах, так общая сумма заказов составила 15 млн. руб., основные потребители: ФГКУ Комбинат «Пионер», Управление Россельхознадзора по Приморскому краю и Сахалинской области, Управление судебного департамента в Приморском крае и т.д.

У организации на балансе находится 1 грузовой автомобиль, в лизинге 2 грузовых автомобиля, в аренде 8 машин, как легковых, так и грузовых, оборудование, используемое при собственном производстве. Во владении организации находится 5 земельных участков.

Компания, которая является объектом исследования, совмещает специальный налоговый режим и основную систему налогообложения. Специальный налоговый режим представлен единым налогом на вмененный доход (ЕНВД), в отношении мойки автотранспорта и оказания транспортных услуг. Организация платит следующие налоги: НДС, ЕНВД, НДФЛ, налог на прибыль, транспортный и земельный налоги, налог на имущество, экологические платежи (плата за негативное воздействие на окружающую среду).

Учетная политика ООО «Истком» разработана с учетом всей специфики деятельности организации, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

В компании учет ведется автоматизировано, с помощью специализированного программного обеспечения: 1С Бухгалтерия 8.3, 1С «Далион»: Управление магазином.

К специфике бухгалтерского учета компании следует отнести ведение обособленного учета операций, относящихся к основной системе налогообложения и специального налогового режима. С этой целью в рабочем плане счетов разработаны специальные субсчета к счетам затрат, выручки и т.д.

Реализуя товары, как оптом, так и в розницу сч. 41 «Товары» разделен на 2 субсчета: по - первому отражаются товары, реализованные оптом с базы хранения, по – второму товары, проданные в розницу, через сеть автозаправочных станций.

Объекты, приобретенные по договору лизинга, находящиеся на балансе лизингодателя отражаются на забалансовых счетах. Так же организация ведет полную номенклатуру по сч. 90 «Продажи», за исключением реализации сопутствующих товаров, представленных номенклатурой «Розничный магазин».

Динамика основных экономических показателей деятельности ООО «Истком» за 2014 – 2016 г.г. представлены в таблице 7. Данные взяты с бухгалтерской отчетности организации, представленной в приложении Б и В.

Таблица 6 – Технико - экономические показатели ООО «Истком» за 2014 – 2016 г.г.

Показатели	Годы			Темпы роста, к 2014г, (в %)	
	2014г.	2015г.	2016г.	2015г.	2016г.
Выручка от продажи товаров (работ, услуг), тыс. руб.	402357	469318	562293	116,64	139,75
Полная себестоимость продаж, тыс. руб.	398512	457307	560568	114,75	140,67
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	6124	6816	9463	111,30	154,52
Среднесписочная численность, чел.	48	55	60	114,58	125,00
Фонд оплаты труда, тыс. руб.	7920	10285	12060	129,86	152,27
Среднегодовая заработная плата 1 работника, тыс. руб.	165	187	201	113,33	121,82
Прибыль от продаж, тыс. руб.	3845	12011	1725	в 3 р.	44,86
Рентабельность продаж, %	1,0	2,6	0,30	в 2,5 р.	30,0
Чистая прибыль, тыс. руб.	3895	9389	- 464	в 2,4 р.	- 11,91

Из данных таблицы следует, что выручка за 2016 год увеличилась по

сравнению с 2015 годом на 92975 тыс. руб. (19,81%), с 2014 годом на 159936 тыс. руб. (39,75%). Увеличение выручки от продажи товаров (работ, услуг) вызвано, во-первых, поднятием цен, а во-вторых, расширение рынков сбыта.

Полная себестоимость продаж за 2016 год по сравнению с 2015 годом увеличилась на 103261 тыс. руб. (22,58%), с 2014 годом увеличилась на 162056 тыс. руб. (40,67%). Себестоимость увеличивается в связи с ростом объема продаж, увеличением коммерческих и управленческих расходов.

Среднегодовая стоимость основных средств за 2016 год по сравнению с предыдущим годом увеличилась на 2637 тыс. руб. (38,84%), с 2014 годом увеличилась на 3339 тыс. руб. (54,52%). Увеличение объема продаж, расширение рынков сбыта влекут за собой модернизацию имеющихся основных средств и приобретение новых для обеспечения потребностей организации в полном объеме.

Среднесписочная численность работников в 2016 году по сравнению с 2014 годом увеличилась на 5 человек (9,09%), с 2013 годом на 12 человек (25,00%). В изучаемой организации штатное расписание полностью сформировано. Увеличение работников, связано, прежде всего, с ростом продаж, расширением собственного производства, внедрением нового вида деятельности.

Среднегодовая заработная плата в 2016 году по сравнению с 2015 годом увеличилась на 14 тыс. руб. (7,49%), с 2014 годом на 36 тыс. руб. (21,82%).

Фонд оплаты труда в 2016 году по сравнению с 2015 годом увеличился на 1775 тыс. руб. (17,26%), с 2014 годом на 4140 тыс. руб. (52,27%). Фонд оплаты труда и заработная плата увеличиваются в соответствии с ростом количества работников.

Прибыль в 2016 году по сравнению с 2015 годом снизилась на 10286 тыс. руб. (85,64%), с 2014 годом на 2120 тыс. руб. (55,14%). Снижение роста обусловлено непропорциональным ростом себестоимости продаж в соотношении к выручке от продаж. В связи с этим же рентабельность продаж в 2016 году по сравнению с 2015 годом снизилась на 2,25 %, с 2014 годом

снизилась на 0,65%. Чистая прибыль в 2016 году по сравнению с 2015 годом уменьшилась на 9853 тыс. руб., с 2014 г. снизилась на 4359 тыс. руб.

Таким образом, в ООО «Истком» наблюдается рост всех технико – экономических показателей, за исключением прибыли и рентабельности от продаж. Определим, чем это вызвано, используя метод факторного анализа.

Факторный анализ рентабельности продаж методом цепных подстановок приведен ниже, данные представлены в таблице 8.

Таблица 8 – Данные для факторного анализа рентабельности продаж ООО «Истком» за 2016 год

Показатель	2015 год	2016 год	Отклонение
Прибыль (тыс. руб.) X	12011	1725	- 10286
Выручка (тыс. руб.) Y	469318	562293	+ 92975
Рентабельность продаж (%) Z	2,6	0,3	- 2,3

Из данных таблицы следует, что рентабельность продаж в отчетном году по сравнению с предыдущим снизилась на 2,3%. Определим, чем это обусловлено, используя метод цепных подстановок по формуле 1.

$$Z = \frac{x}{y}, \quad (1)$$

где Z- рентабельность продаж, %;

x – прибыль, тыс. руб.;

y – выручка, тыс. руб.

1. Влияние прибыли.

$$\Delta Z(x) = \frac{x_1}{y_0} - \frac{x_0}{y_0}, \quad (2)$$

где $\Delta Z(x)$ – отклонение рентабельности продаж из-за прибыли, %;

x_0 – прибыль за 2015 г., тыс. руб.;

x_1 – прибыль за 2016 г., тыс. руб.;

y_0 – выручка за 2015 г., тыс. руб.

$$\Delta Z(x) = 0,4 - 2,6 = -2,2 (\%)$$

То есть в результате снижения прибыли на 10286 тыс. руб., рентабельность продаж снизилась на 2,2 %.

2. Влияние выручки.

$$\Delta Z(y) = \frac{x_1}{y_1} - \frac{x_1}{y_0}, \quad (3)$$

где $\Delta Z(y)$ – отклонение рентабельности продаж из-за выручки, %;

x_1 – прибыль за 2016 г., тыс. руб.;

y_0 – выручка за 2015 г., тыс. руб.

y_1 – выручка за 2016 г., тыс. руб.

$$\Delta Z(y) = 0,3 - 0,4 = -0,1 (\%)$$

То есть в результате увеличения выручки на 92975 тыс. руб., рентабельность продаж сократилась на 0,1 %.

Суммарное влияние факторов рассчитывается по формуле 4.

$$\Delta Z = \Delta Z(x) + \Delta Z(y), \quad (4)$$

где ΔZ – суммарное влияние факторов, %;

$\Delta Z(x)$ – отклонение рентабельности продаж из-за прибыли, %;

$\Delta Z(y)$ – отклонение рентабельности продаж из-за выручки, %;

$$\Delta Z = -2,2 + (-0,1) = -2,3 (\%).$$

Из вышеизложенного следует, что на снижение рентабельности продаж повлияло изменение обоих факторов, но в наибольшей степени оказало влияние снижение прибыли.

Анализ налоговой нагрузки ООО «Истком» за исследуемый период представлен в таблице 9.

Таблица 9 – Анализ налоговой нагрузки ООО «Истком» в 2014 - 2016 г.г.

Налоги	Начислено налога			Темпы роста, к 2014г., (в %)	
	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2015 г.	2016 г.
Налог на прибыль организации, руб.	300125	350468	277416	116,77	92,43
НДС, руб.	986342	1395652	1542256	141,50	156,36
НДФЛ, руб.	1029600	1337050	1567800	129,86	152,27
Прочие налоги, руб.	150965	152798	177348	101,21	117,48
Итого сумма налогов, руб.	2467032	3235968	3564820	131,17	144,50
Уд. вес налога на прибыль в начислениях, %	12,21	10,83	7,78	88,99	63,93
Выручка от реализации, тыс. руб.	402357	469318	562293	116,64	139,75
Общая налоговая нагрузка, в %	0,37	0,39	0,36	105,41	97,30
Налоговая нагрузка по налогу на прибыль, в %	0,07	0,07	0,05	100,00	71,43

Из данных таблицы следует, что удельный вес налога на прибыль организации в общей сумме налогов составляет в 2016 г. 7,78%, в 2015 г. 10,83 %, в 2014 г. 12,21%, прослеживается тенденция снижения начисления налога на прибыль.

В группу прочих налогов в ООО «Истком» включены такие налоги как: ЕНВД, налог на имущество, транспортный и земельный налог.

При снижении в 2016 г. по сравнению с 2015 г. общей налоговой нагрузки на 0,03 %, произошло так же снижение и налоговой нагрузки по налогу на прибыль в 2016 г. по сравнению с 2015 г. на 0,02%.

Таким образом, организация – объект исследования является плательщиком большого количества налога, осуществляя несколько видов деятельности. В ООО «Истком» действует рациональная структура управления и бухгалтерии, исключая большого количество управленческого персонала.

В данной организации в течение изучаемого периода наблюдается рост

основных показателей, за исключением прибыли от продаж и рентабельности. Следовательно, данная организация развивается и имеет перспективы для дальнейшего развития.

2.2 Стандарт экспертного исследования расчетов по налогу на прибыль (объекты, источники информации, методические приемы и процедуры экспертизы) ООО «Истком»

Проверка правильности расчетов по налогу на прибыль экономического субъекта значительно отличается от проверки других статей активов и обязательств организации. Расчет налога на прибыль включает результат всех операций, сгруппированных по соответствующим категориям доходов и расходов за отчетный период.

Экспертиза расчета по налогу на прибыль ООО «Истком» может осуществляться по самым разным вопросам, поставленным правоохранительными органами, в частности вопросам, связанным с проверкой законности финансово - хозяйственной деятельности организации, формирования расходов и доходов по видам, чистой прибыли организации, принятия решений и выплаты дивидендов, доходов учредителям.

При назначении судебно – бухгалтерской экспертизы налога на прибыль как для следователя, так и для эксперта, крайне важна правильная формулировка вопросов, содержание которых предопределяется необходимостью установить истину.

Анализируя судебную практику, приведенную Федеральной налоговой службой в письме от 17.07.2016 № СА-4-7/12693@ «Обзор судебных актов, вынесенных Верховным Судом РФ по вопросам налогообложения за период 2015 года и первое полугодие 2016 года», можно выделить следующие, наиболее часто встречаемые вопросы экспертам при проведении судебно – бухгалтерской экспертизы налога на прибыль:

- Соответствует ли сформированная база по налогу на прибыль требованиям действующих нормативных документов;
- Правильно ли исчислен налог на прибыль;

- Своевременно ли произведена уплата налога на прибыль в бюджет;
- Соответствуют ли текущие налоговые обязательства перед бюджетом бухгалтерской и налоговой отчетности.

Цель экспертизы — сформировать мнение о достоверности расчета по налогу на прибыль, законности формирования прибыли и её основных элементов (доходов и расходов от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов).

Следует отметить, что ООО «Истком» относится к субъектам малого предпринимательства, поэтому не применяет в своем учете ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации», данный факт оказывает влияние на постановку задач и выбора объектов экспертизы.²²

Для достижения цели проверки расчета по налогу на прибыль организации, необходимо разрешить следующие задачи:

- определить правильность формирования налоговой базы, отсутствие неправомерно исключенных статей;
- сравнить отражения текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- проверить классификацию и раскрытие в финансовой отчетности с должной степенью детализации информации о расходе по налогу на прибыль, текущем налоговом обязательстве;
- определить полноту и своевременность уплаты экономическим субъектом в бюджет налога на прибыль.

Для решения выше поставленных задач, необходимо исследовать объекты экспертизы финансовых результатов, которыми являются:

- Исполнение показателей производства, продажи и себестоимости реализованной продукции, продажи товаров, расходов и доходов организации;
- Дисциплина поставок по объемам, срокам, ассортименту и качеству продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;

²² Положение по бухгалтерскому учету от 9.11.2002 г. № 114н (в ред. от от 6.04.2015 г. N 57н) "Учет расчетов по налогу на прибыль организации" ПБУ 18/02 // Российская газета. – 2003.№10. ст. 11.

- Калькулирование себестоимости продукции или ценообразование, соблюдение норм, нормативов, смет расходов;
- Незавершенное производство, его остатки и комплектность;
- Расходы на строительные-монтажные работы;
- Сохранность продукции, товаров при транспортировке, производстве и продаже;
- Бухгалтерская прибыль (убыток), представляющая собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации;
- Прочие расходы и доходы организации;
- Бухучет операций по формированию доходов и расходов, финансового результата и его использованию;
- Недостача продукции, брак, приписки и размер причиненного ущерба, их обоснованность, ответственные лица;
- Декларация по налогу на прибыль, приложение Г.²³

При проведении экспертизы расчета по налогу на прибыль используются различные источники информации, которые указаны в таблице 10.

Таблица 10 – Источники формирования отчетной информации при расчете налога на прибыль организации

Показатель отчетности	Форма отчетности	Источник информации
1. Прибыль, рассчитанная по правилам бухгалтерского учета	Отчет о финансовых результатах	Регистры бухгалтерского учета
2. Прибыль, рассчитанная по правилам налогового законодательства	Декларация по налогу на прибыль	Регистры налогового учета
3. Текущий расход по налогу на прибыль	Отчет о финансовых результатах, Декларация по налогу на прибыль	Регистры налогового учета
4. Текущее обязательство по налогу на прибыль	Бухгалтерский баланс, Декларация по налогу на прибыль	Регистры бухгалтерского учета
5. Отложенное налоговое обязательство или актив	Бухгалтерский баланс	Регистры налогового и бухгалтерского учета

В ООО «Истком» из таблицы 10 применяются первые четыре позиции. В

²³ Бондарь, Н.Н., Виноградова, М.М. Типичные недостатки, встречающиеся в заключениях экспертов-экономистов, и возможные способы их устранения/ Н.Н. Бондарь, М.М. Виноградова // Теория и практика судебной экспертизы. - 2016. - № 4(8). – С. 82.

объекте изучения регистры бухгалтерского и налогового учета представлены таким документами, как:

– регистры синтетического и аналитического учета по счетам (20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки», 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов», 84 «Нераспределенная прибыль»);

– ведомости калькулирования себестоимости продукции, потерь в производстве, расходов будущих периодов, амортизации основных средств и иные.

Так же источниками информации является бухгалтерская и налоговая отчетность ООО «Истком» — «Бухгалтерский баланс», «Отчет о финансовых результатах», Декларация по налогу на прибыль, Декларация по налогу на добавленную стоимость.

Для проведения экспертизы расчета по налогу на прибыль так же учитывается и вне учётная информация: приказы, распоряжения, заявления, договоры, акты проверок налоговых органов и внебюджетных фондов и иные.

К методическим приемам, которые применяются в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы принадлежат: органолептические, расчетно-аналитические, документальные, обобщение и реализация результатов судебно-бухгалтерской экспертизы, наглядно представлены в таблице 11.

Таблица 11 – Методические приемы и процедуры в процессе судебно – бухгалтерской экспертизы

Методические приемы экспертизы	Экспертные процедуры
Органолептические	Контрольные замеры
	Эксперимент
	Экспертизы
	Сплошные наблюдения
Расчетно - аналитические	Экономический анализ
	Статистические расчеты
	Экономико-математические
	Обратная калькуляция

Методические приемы экспертизы	Экспертные процедуры
Документальные	Исследование документов
	Камеральные проверки
	Нормативное регулирование
Обобщение и реализации результатов экспертизы	Группирование недостатков
	Аналитическое группирование
	Систематизация выводов
	Реализация результатов

В процессе проведения конкретных экспертных процедур судебно-бухгалтерской экспертизой применяются соответствующие методические приемы, которые обеспечивают осуществление обоснованного экспертного исследования хозяйственных операций, вынесенных на ее рассмотрение.

Самое большое распространение в судебно-бухгалтерской экспертизе приобрели расчетно-аналитические методические приемы, которые позволяют установить общее состояние объектов исследования.²⁴ В ООО «Истком» данные процедуры применяются при установлении уровня выполнения заказов, соответствия расхода сырья и материалов на производство продукции действующим нормам и нормативам, убыточности отдельных видов продукции. В результате эти приемы дают возможность определить дальнейшее направление экспертного исследования.

Расчетно-аналитические методические приемы включают экономический анализ, аналитические расчеты, статистические расчеты и экономико-математические методы с использованием электронно-вычислительной техники, преимущественно, персональных компьютеров.

Экономический анализ в судебно-бухгалтерской экспертизе налога на прибыль используют при исследовании вопросов, связанных с производством и реализацией продукции, использованием трудовых ресурсов, выявлением необоснованных перерасходов в себестоимости отдельных видов продукции, определением ее рентабельности, установлением финансового состояния

²⁴ Лукьянчикова, С.А. Использование специальных бухгалтерских знаний в выявлении и расследовании преступлений / С.А. Лукьянчикова // Наука и практика № 1(38). – 2014. - С.76-78.

организации.

На основе проведенного анализа эксперт-бухгалтер выдвигает рабочую гипотезу, которая в дальнейшем проверяется документальными методическими приемами. К примеру - анализируется объем выполненных работ грузовым автотранспортом, можно выдвинуть предположение о приписках работ и краже горючего. Однако, установить действительное состояние дел без наличия документальных доказательств невозможно.

Аналитические расчеты – комплекс экспертных процедур, которые состоят в воспроизведении финансово-хозяйственной операции с помощью определенной системы взаимосвязанных расчетов. Наиболее распространенным видом аналитических расчетов в судебно-бухгалтерской экспертизе является восстановление натурально-стоимостного учета товарно-материальных ценностей и обратная калькуляция себестоимости произведенной продукции.

Восстановление натурально-стоимостного учета товарно-материальных ценностей применяется преимущественно в случаях, если система учета сырья и материалов на предприятии осуществляется лишь по стоимостным показателям, а согласно нуждам расследуемого дела, возникает необходимость воссоздать учет по количественным показателям. В организации данная процедура будет применяться с целью проверки бухгалтерских данных, так как ведется учет не только в стоимостном, но и в количественном выражении.

Статистические расчеты в экспертном исследовании применяют, преимущественно, при необходимости определения суммы материальных благ, созданных за соответствующий период. В процессе экспертизы с помощью статистических расчетов элиминируют влияние определенных факторов относительно конечного результата, например, цены горючего в составе себестоимости произведенной продукции.²⁵

Экономико-математические методы в судебно-бухгалтерской экспертизе

²⁵ Виноградова, М.М., Бондарь, Н.Н. Некоторые особенности исследования объектов судебной экономической экспертизы, в том числе документов неофициального учёта и электронных документов / М.М. Виноградова, Н.Н. Бондарь // Теория и практика судебной экспертизы. - 2012. - № 2 (22). – С.85.

применяют при необходимости осуществления сложных экономических расчетов, в частности, метода линейного программирования для изучения вопросов целесообразности выпуска того или иного вида продукции, выявления резервов экономии.

Результаты применения в судебно-бухгалтерской экспертизе расчетно-аналитических методических приемов оформляют в виде ведомостей-приложений к выводу эксперта-бухгалтера.

Одними из самых важных видов методических приемов судебно-бухгалтерской экспертизы являются документальные методические приемы, которые включают информационное моделирование, экспертизы разных видов, исследование документов и нормативно-правовое регулирование. В экспертных исследованиях они используются вместе с общенаучными и эмпирическими методическими приемами.

Суть документальных методических приемов заключается в том, что любой объект экспертизы должен быть документально подтвержден. Для этого эксперт-бухгалтер изучает соответствие переданных на экспертизу документов на предмет их достоверности.

В документах обязательно должны быть определены предусмотренные законодательством реквизиты. Без этого документ не может считаться качественно подготовленным и не имеет юридической силы. В процессе судебно-бухгалтерской экспертизы изучают соблюдение требований соответствующих положений и влияние отклонений от этих требований на выявленные недостатки (приписки, недостачи), определяют ответственных лиц за эти нарушения.

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы ООО «Истком» применяются расчетно-аналитические и документальные методические приемы.

Таким образом, расчет налога на прибыль ООО «Истком» включает результат всех операций, сгруппированных по соответствующим категориям доходов и расходов за отчетный период.

При экспертизе налога на прибыль в изучаемой организации применяется как выборочная, так и сплошная проверка. Источниками информации данной экспертизы являются регистры синтетического и аналитического учета, бухгалтерская и налоговая отчетность.

2.3 Расчетно – аналитические методические приемы исследования формирования налоговой базы по налогу на прибыль ООО «Истком»

Метод документальной проверки документов включает следующие способы проведения экспертного исследования: проверку по форме и содержанию; арифметическую проверку; аналитическую проверку; логическую и нормативную проверку.

По форме и содержанию судебно-бухгалтерская экспертиза исследует первичные документы ООО «Истком» относительно наличия всех необходимых реквизитов, которые должны всесторонне характеризовать осуществленную финансово-хозяйственную операцию, с целью подтверждения юридической силы определенного документа относительно отраженного в нем хозяйственного факта. Если в первичных документах есть подчистки или неоговоренные исправления, то эксперт-бухгалтер передает их следователю или суду для назначения криминалистической экспертизы.

Расчетно – аналитические методические приемы, используемые при экспертизе налога на прибыль ООО «Истком» получили свое отражение в таблицах, проанализированных ниже.

При анализе таблиц учитывается, что информация раскрывается совместно по всем видам реализованных товаров, работ, услуг. По данным бухгалтерского учета указываются обороты по счету 90/1 по видам деятельности за минусом дебетового оборота по счету 90/3 «НДС». Счет 90 «Продажи» представлен по каждой номенклатуре (вид топлива) с разбивкой по складам (АЗС), присутствует номенклатура «Розничный магазин», выгружаемый из 1С «Далион» в виде «Отчетов о розничных продажах», ЕНВД (мойка автотранспорта, оказание транспортных услуг).

По данным бухгалтерского учета указываются обороты по сч. 91/1

"Прочие доходы", за минусом начисленного НДС. По данным бухгалтерского учета указывается кредитовый оборот по сч. 91/1 "Прочие доходы" по операциям реализации объектов основных средств, за минусом НДС.

Анализ сопоставимости доходов от реализации ООО «Истком» представлен в таблице 12 и 13.

Таблица 12 – Сопоставимость доходов от реализации ООО «Истком», отраженных в налоговом учете за 2016 г.

в рублях

Показатели	Отражение в налоговом учете							Отклонение (Δ)
	Налоговая отчетность (декларация)				Регистр налогового учета			
	Код листа, строки НД	Сумма по данным			Номер регистра, строки	Сумма по данным		
		Организации	Экспертизы	Δ		Организации	Экспертизы	
Выручка от реализации товаров, услуг, продукции собственного производства	011	3772724	3658168	114556	ОСВ по сч. 90/1.1	3772724	3658168	114556
Выручка от реализации покупных товаров	012	555019013	555134028	-115015	ОСВ по сч. 90/1.1	555019013	555134028	-115015
Итого доходов от реализации	040	558791737	558792196	-459	ОСВ по сч. 90/1.1	558791737	558792196	-459

При анализе налоговой декларации установлены расхождения выручки от реализации товаров, услуг, продукции собственного производства, отличия составили 114556 руб., та же самая разница и по регистрам налогового учета (оборотом – сальдовая ведомость по сч. 90/1.1 «Продажа готовой продукции, товаров»). Выручка от реализации покупных товаров по данным экспертизы меньше, нежели по данным организации на 115015 руб. В совокупности отклонение по выручке составило 459 руб.

В бухгалтерском учете выручка отличается от налоговой, связано это с тем, что выручка по сч. 90/1.1 в бухгалтерском учете показывается вместе с налогом на добавленную стоимость.

Таблица 13 – Сопоставимость доходов от реализации ООО «Истком», отраженных в бухгалтерском учете за 2016 г.

в рублях

Показатели	Отражение в бухгалтерском учете					
	Проводка		Сумма по данным		Отклонение (Δ)	Учетный регистр
	Дт	Кт	Организации	Экспертизы		
Выручка от реализации товаров, услуг, продукции собственного производства	62, 76	90/1	4451814	4316638	135176	ОСВ по сч. 90/1
Выручка от реализации покупных товаров	62, 76	90/1	654922435	655058126	-135691	ОСВ по сч. 90/1
Итого доходов от реализации	X	X	659374249	659374764	-515	ОСВ по сч. 90/1

По данным бухгалтерского учета выручка от реализации товаров, услуг, продукции собственного производства ООО «Истком» завышена на 135176 руб. Выручка от реализации покупных товаров в бухгалтерском учете по данным эксперта занижена на 135691 руб. Таким образом, доходы от реализации занижены на 515 руб.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что организация излишне включила в выручку от реализации товаров собственного производства в размере 114556 руб. (выручка от реализации покупных товаров). Так же организация занизила налогооблагаемую базу на 419 руб.

Анализ сопоставимости внереализационных доходов организации представлен в таблице 14 и 15, данные взяты с оборотно – сальдовой ведомости по сч. 91 «Прочие доходы и расходы» из приложения Д.

Из данных таблицы можно сделать вывод, что внереализационные доходы ООО «Истком» представлены тремя статьями: «Доходы в виде безвозмездно полученного имущества» - остатки топлива от ООО «ННК Приморнефтепродукт», «Доходы в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде – излишне учтенные на издержках лизинговые платежи и амортизация по договору лизинга от 29.12.2014 г. (бензовоз –

цистерна), «Стоимость излишком ТМЦ, выявленных в результате инвентаризации» - безвозмездное получение от ООО «ННК Приморнефтепродукт».

Таблица 14 – Сопоставимость внереализационных доходов ООО «Истком», отраженных в налоговом учете за 2016 г.

в рублях

Показатели	Отражение в налоговом учете							Отклонение (Δ)
	Налоговая отчетность (декларация)				Регистр налогового учета			
	Код листа, строки НД	Сумма по данным			Номер регистра, строки	Сумма по данным		
		Организации	Экспертизы	Δ		Организации	Экспертизы	
Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав	103	368955	368955	-	ОСВ по сч. 91/1	368955	368955	-
Доходы в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде	101	1968417	1968417	-	ОСВ по сч. 91/1	1968417	1968417	-
Стоимость излишков ТМЦ и иного имущества, выявленных в результате инвентаризации	104	201030	29430	171600	ОСВ по сч. 91/1	201030	29430	171600
Итого внереализационных доходов	100	2538402	2366802	171600	ОСВ по сч. 91/1	2538402	2366802	171600

Отклонения выявлены по статье «Стоимость излишков ТМЦ и иного имущества, выявленных в результате инвентаризации» в размере 171600 руб., т. е. организация зависила свои внереализационные доходы на данную сумму.

По данным бухгалтерского учета изучаемой организации внереализационные доходы составили 2538402 руб., по данным эксперта – 2366802 руб. Организация указала в декларации по налогу на прибыль излишки, выявленные при инвентаризации на сумму 201030 руб., в то время как по бухгалтерскому и налоговому учету организации (оборотной – сальдовая

ведомость по сч. 91/1) числится на сумму 29430 руб.

Таблица 15 – Сопоставимость внереализационных доходов ООО «Истком», отраженных в бухгалтерском учете за 2016 г.

в рублях

Показатели	Отражение в бухгалтерском учете				Учетный регистр	Отклонение (Δ)
	Проводка		Сумма по данным			
	Дт	Кт	Организации	Экспертизы		
Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав	41/2	91/1	368955	368955	ОСВ по сч. 91/1	-
Доходы в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде	76/9 76/5	91/1 91/1	1968417	1968417	ОСВ по сч. 91/1	-
Стоимость излишков ТМЦ и иного имущества, выявленных в результате инвентаризации	41/2	91/1	201030	29430	ОСВ по сч. 91/1	171600
Итого внереализационных доходов	X	X	2538402	2366802	ОСВ по сч. 91/1	171600

Анализ расходов, связанных с реализацией и производством представлен ниже в таблице 16.

В ООО «Истком» для отражения косвенных расходов в учете применяется счет 44 «Расходы на продажу», так как основным видом деятельности является продажа приобретенных товаров и произведенной продукции.

Из данных таблицы следует, что такой показатель как «Расходы на ремонт основных средств» в учете организации представлен счетом 44 статьей затрат «Ремонт основных средств» на 3-ем субсчете. По данной статье затрат отклонений не выявлено.

Расходы на добровольное и обязательное страхование отражаются на сч. 44, в данных расходах учитываются уплаченные страховые взносы, отраженные на сч. 69 (социальное, пенсионное, медицинское страхование), страхование имущества и автотранспортных средств. По данной статье затрат отклонений также не выявлено.

Таблица 16 – Сопоставимость расходов, связанных с реализацией и производством ООО «Истком» за 2016 г.

в рублях

Показатели	Отражение в налоговом учете			Отражение в бухгалтерском учете				
	Налоговая отчетность (декларация)			Проводка		Сумма по данным		Учетный регистр
	Код листа, строки НДС	Сумма по данным		Дт	Кт	Организации	Экспертизы	
		Организации	Экспертизы					
Расходы на ремонт основных средств	020	20900	20900	44/1	71/1	20900	20900	ОСВ по сч. 44
Расходы на добровольное и обязательное страхование	020	3286751	3286751	44	69	3286751	3286751	ОСВ по сч. 44,69
Суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах	041	377431	373681	44	68	373681	373681	ОСВ по сч. 44,68
Расходы на юридические и информационные услуги иные аналогичные услуги	040	497950	497950	44	60	497950	497950	ОСВ по сч. 44
Представительские расходы	040	3400	3400	44	60	3400	3400	ОСВ по сч. 44
Расходы на рекламу	040	3080	3080	44	71	3080	3080	ОСВ по сч. 44,71
Расходы по аренде федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества	040	236463	236463	44	60	236463	236463	ОСВ по сч. 44,60
Расходы на командировки	040	118399	118399	44	71	118399	118399	ОСВ по сч. 44,71
Итого расходов, связанных с реализацией и производством	040	4544374	4540624	X	X	4540624	4540624	ОСВ по сч. 44,71,60,68,69

Суммы налогов и сборов, начисленных в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах учитываются в расходах организации. В ООО «Истком» начисляются и уплачиваются следующие налоги и сборы, учитываемые в расходах по налогу на прибыль (оборотной – сальдовая ведомость по сч. 69):

- Земельный налог;
- Транспортный налог;
- Имущественный налог.

Суммы, указанные организацией в налоговой декларации, а соответственно и в бухгалтерском, налоговом учете отличаются от сумм, выявленных в рамках проведения судебно – бухгалтерской экспертизы. Расходы завышены на 3750 руб. Данная сумма представляет собой размер штрафов и пеней за несвоевременную уплату налогов и подачи налоговой отчетности. Согласно ст. 270 Налогового Кодекса Российской Федерации штрафы, пени, зачисляемые в государственный бюджет, не учитываются при формировании налоговой базы налога на прибыль.

Так же расходы ООО «Истком» представлены следующими расходами: расходы на юридические услуги (14000 руб.), консалтинговые услуги (451460 руб.), информационные услуги (32490 руб.). По ранее указанным статьям расходов разночтений между данными бухгалтерского и налогового учета организации не выявлено, между данными организации и судебно – бухгалтерской экспертизы так же не выявлено.

Представительские расходы изучаемой организации представлены двумя позициями: «Дизайн календаря» - 1800 руб., «Дизайн таблички» - 1600 руб. По данным затратам числовых разночтений так же не выявлено. Однако стоит отметить, что данные расходы должны находиться в другой нормируемой статье затрат «Расходы на рекламу».

У ООО «Истком» имеются расходы по аренде федерального имущества, представлены статьей по сч. 44 «Аренда». Сумма аренды здания муниципальной собственности составляет 236463 руб. По данному виду затрат

противоречий не найдено.

Расходы на командировку представлены сразу тремя статьями затрат по оборотно – сальдовой ведомости сч. 44 «Расходы на продажу»: «Командировочные расходы» в размере 42900 руб., «Проезд, билеты, белье» - 46448,60 руб., «Проживание в гостинице» - 29050 руб. Эксперт не выявил разногласий по данным статьям учета.

Из всего вышеперечисленного, можно сделать вывод, что по расходам, связанных с реализацией и производством было выявлено завышение расходов по налогам и сборам, в размере 3750 руб., которые не учитываются в целях налогообложения по налогу на прибыль и как результат привели к необоснованному уменьшению налоговой базы по налогу на прибыль.

Сопоставление внереализационных расходов ООО «Истком» за 2016 год представлено в таблице 17 и 18.

Таблица 17 – Сопоставимость внереализационных расходов ООО «Истком», отраженных в налоговом учете за 2016 г.

в рублях

Показатели	Отражение в налоговом учете							Отклонение (Δ)
	Налоговая отчетность (декларация)				Регистр налогового учета			
	Код листа, строки НД	Сумма по данным			Номер регистра, строки	Сумма по данным		
		Организации	Экспертизы	Δ		Организации	Экспертизы	
Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида	201	2808790	2808790	-	ОСВ по сч.66/4	2808790	2808790	-
Убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном периоде	300	25030	25030	-	ОСВ по сч.91/2	25030	25030	-
Расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате на основании решения суда, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение обязательств	305	3818	3818	-	ОСВ по сч.76/5	3818	3818	-

Показатели	Отражение в налоговом учете							Отклонение (Δ)
	Налоговая отчетность (декларация)				Регистр налогового учета			
	Код листа, строки НД	Сумма по данным			Номер регистра, строки	Сумма по данным		
		Организации	Экспертизы	Δ		Организации	Экспертизы	
Расходы на услуги банков	200	1180046	1180046	-	ОСВ по сч.91/2	1180046	1180046	-
Потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций	200	419900	419900	-	ОСВ по сч.91/2	419900	419900	-
Итого прочих расходов	200	4437584	4437584	-	ОСВ по сч.91/2, 66/4	4437584	4437584	-

Из данных таблицы следует, что в 2016 году обществом расходы в виде процентов по долговым обязательствам были верно, учтены в бухгалтерском, налоговом учете, а вследствие и в налоговой декларации по налогу на прибыль в размере 2808790 руб. У организации в 2016 году был один кредит, выданный Дальневосточным банком ПАО «Сбербанк России».

Так же за организацией в статье затрат по счету 91 в разрезе хозяйственных договоров числится уплата судебных издержек в размере 3818 руб., которые верно учтены в налоговом и бухгалтерском учете, так же нашли отражение в налоговой декларации по налогу на прибыль по строке 305 в такой же сумме. По статье затрат «Прочие расходы» числится компенсация за несвоевременную выплату вознаграждений по аренде транспортных средств у физических лиц.

Расходы на услуги банков представлены по строке 200 налоговой декларации в размере 1180046 руб., что соответствует данным налогового и бухгалтерского учета по счету 91/2. Данная статья представлена следующими расходами:

- Комиссия за перечисление денежных средств;
- Плата за прием наличных денежных средств;
- Плата за открытие лимита по овердрафтному кредиту и т.д.

Убытки прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде составляют 25030 руб. и отражены по строке 300 налоговой декларации. Данный убыток образован в результате списания объекта основных средств «Компьютер управляющий АЗС» (системный блок в сборе, мышь, клавиатура, ИБП, принтер, фильтр сетевой, плата). Данная сумма отражена в полном объеме в бухгалтерском и налоговом учете.

Таблица 18 – Сопоставимость внереализационных расходов ООО «Истком», отраженных в бухгалтерском учете за 2016 г.

в рублях

Показатели	Отражение в бухгалтерском учете				Учетный регистр	Отклонение
	Проводка		Сумма по данным			
	Дт	Кт	Организации	Экспертизы		
Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида	91/02	66/4	2808790	2808790	ОСВ по сч.66/4	-
Расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате на основании решения суда	91/2	51	3818	3818	ОСВ по сч.76/5	-
Расходы на услуги банков	91/2	51	1180046	1180046	ОСВ по сч.91/2	-
Убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде	91/2	01/9	25030	25030	ОСВ по сч.91/2	-
Потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций	91/2	41/2	419900	419900	ОСВ по сч.91/2	-
Итого внереализационных расходов	X	X	4437584	4437584	ОСВ по сч.91/2,66/4	-

Прочие внереализационные расходы и убытки, приравняемые к ним представлены операцией «Списание (ликвидация) товаров в торговой точке в результате стихийных бедствий, пожаров и других чрезвычайных обстоятельств», данные затраты были отражены по стоимости в размере 419900 руб. Различий по данной сумме не возникло.

Отдельно стоит рассмотреть статью затрат «Амортизация», сумма начисленной амортизации за год отличается в бухгалтерском и налоговом учете. В результате экспертизы было установлено, что сумма разницы бухгалтерского и налогового учета, равная 1548360,01 руб. складывается из

списания только в налоговом учете стоимости специальной одежды и амортизацией по объектам основных средств «Полуприцеп цистерна – бензовоз «АТЛАНТ», «Топливозаправщик «FAWCA», по которым в налоговом учете применяется специальный ускоряющий коэффициент равный 3, все объекты основных средств можно проследить по оборотно – сальдовой ведомости по сч. 01 «Основные средства. Данный коэффициент позволяет в целях налогового учета самортизировать объекты в 3 раза быстрее.

Однако в налоговой декларации амортизация, представленная по строке 131 в размере 2598571 руб., не соответствует ни налоговому, ни бухгалтерскому учету организации. В результате экспертизы установлено, что данное расхождение (626518 руб.) не было учтено в налоговой декларации по налогу на прибыль с целью избегания в отчетности финансового результата в виде убытка.

Таким образом, в ООО «Истком» по результатам экспертизы налога на прибыль выявлены следующие нарушения:

– В нарушении ст. 249 гл. 25 НК РФ выручка от реализации занижена в результате неверного распределения выручки по статьям «выручка от реализации товаров собственного производства», «выручка от реализации покупных товаров» на 459 руб.;

– В нарушении ст. 250 гл. 25 НК РФ внереализационные доходы завышены на 171600 руб., в результате арифметической ошибки, допущенной при подсчете излишков товара при инвентаризации;

– В нарушении ст. 270 гл. 25 НК РФ расходы, связанные с реализацией и производством завышены на сумму пени и штрафов, уплаченных в бюджет в размере 3750 руб.;

– В нарушении ст. 259 гл. 25 НК РФ занижена сумма амортизации в размере 626518 руб., в результате неверного исчисления.

2.4 Документальные приемы исследования правильности формирования налоговой базы по налогу на прибыль ООО «Истком»

Документальные приемы судебно – бухгалтерской экспертизы включают

исследование документов и записей в бухгалтерском учете организации. При документальной проверке ООО «Истком» проверке подлежат следующие данные:

- правильность отражения в бухучете процесса приобретения и заготовления материалов в соответствии с учетной политикой;
- правильность отражения в учете затрат на тару и упаковку;
- правильность списания недостач в пределах норм естественной убыли;
- системные положения о порядке выплаты премий за производственные результаты, в том числе вознаграждений по итогам работы за год;
- правильность начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам;
- правильность отнесения расходов к прочим затратам;
- наличие договора на подготовку и переподготовку кадров.

В ходе экспертизы проверке подлежали все виды затрат на предмет соответствия их с документальными подтверждениями и экономической обоснованностью, как того требует ст. 252 НК РФ.²⁶ По итогам проверки нарушений выявлено не было, из этого следует, что организация имеет полное право уменьшить налоговую базу на все понесенные затраты.

Для установления достоверности прибыли от реализации изучаемой организации проводится проверка правильности учета отгрузки и реализации продукции, продажи товаров и расходов, связанных со сбытом продукции, продажей товаров.

В ходе проверки подтверждение получили следующие позиции:

- операции по реализации надлежащим образом санкционированы;
- на сч. 90 «Продажи» отражены все реально совершенные сделки по реализации;
- реализация товаров, работ, услуг своевременно отражена на сч. 90 «Продажи»;

²⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2: Федеральный закон от 5.08.2000 №117-ФЗ (в ред. от 03.04.2017 г. N 58-ФЗ) // Собр. Законодательства Российской Федерации. - 2000.№32. ст. 289.

– стоимостная оценка операций по реализации правильно определена.

Правильность отражения операций по реализации была установлена в ходе проверки этих операций путем сверки данных, отраженных в бухгалтерских регистрах ООО «Истком», с первичными документами, и наоборот.

Так же следует проверить все ли отраженные сделки по реализации были реально совершены. При проведении данной проверки может обнаружиться два вида ошибок:

данные по реально совершенным операциям не отражены в учете;
на счетах отражены фиктивные операции.

При проверке достоверности отражения сумм от реализации продукции, продажи товаров сверку прошли ряд записей в регистрах учета продаж с данными первичных документов (счетов-фактур, товарно-транспортных накладных), а также с документами, свидетельствующими о приеме отгруженной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), для подтверждения того, что продукция, товары были действительно доставлены, работы выполнены, услуги оказаны, и право собственности на них перешло от исполнителя к покупателю. В дополнение к этому были проверены условия поставки для точного определения момента перехода права собственности.

Проверка полноты учета реализации, была осуществлена путем выборочной сверки данных товарно-транспортных накладных со счетами-фактурами и данными бухгалтерского учета.²⁷ Так же для уверенности, что все товарно-транспортные накладные имеются в наличии и надлежащим образом хранятся, был проведен анализ порядковой нумерации документов, отклонений (пропущенных, задвоенных, лишних) выявлено не было.

При проверке своевременности отражения реализации сопоставлялись даты, указанные в товарно-транспортных накладных, с датами соответствующих счетов-фактур, датами записей по счетам учета продажи и дебиторской задолженности. Значительные расхождения в датах

²⁷ Шляхов А. Р. Судебная экспертиза: организация и проведение. – М.: Юридическая литература, 2014. – 73 с.

свидетельствуют о потенциальных проблемах своевременности учета продажи. В изучаемой организации значительных отклонений по датам выявлено не было.

Важную роль при расчете налога на прибыль играют правильно отраженные суммы дебиторской задолженности по расчетам за поставку продукции (выполнение работ, оказание услуг).

Полнота отражения данных о продаже в регистре учета расчетов с покупателями и заказчиками имеет большое значение, поскольку влияет на возможность организации контролировать оплату непогашенной дебиторской задолженности.

При проверке правильности разности данных регистра учета продажи по счетам главной книги было выявлено следующее: данные надлежащим образом были отражены на счетах учета реализации. Кроме того, были проверены данные журналов-ордеров по счетам учета расчетов с покупателями и заказчиками на предмет надлежащей разности по соответствующим счетам главной книги.

На этапе проверки отражения результатов от реализации продукции (работ, услуг), продажи товаров, основных средств, материалов эксперт определяет правильность отражения прибыли от продажи на счете 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы». С этой целью были сверены записи по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» с дебетом счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Документальной проверке подлежат операции, отраженные на счете 91 «Прочие доходы и расходы», при проверке учета было установлена полнота и законность отражение операций в бухгалтерском учете и отчетности. Проверка данных была произведена следующими процедурами: сверка с первичными документами (включая правильность расчета расходов, учитываемых при налогообложении); проверка правильности отнесения расходов к тому или иному периоду; анализ данных, аккумулированных на счетах учета доходов и расходов.

Таким образом, документальные приемы судебно – бухгалтерской экспертизы включают исследование документов и записей в бухгалтерском учете организации. При документальной проверке документов, подтверждающих хозяйственную деятельность организации, никаких отклонений выявлено не было.

По результатам проведенной экспертизы, можно сделать вывод, что общество с ограниченной ответственностью «Истком» является плательщиком большого количества налогов, осуществляет несколько видов деятельности. В организации действует рациональная структура управления и бухгалтерии, исключая большое количество управленческого персонала.

В данной организации в течение периода исследования наблюдается рост основных показателей, за исключением прибыли от продаж и рентабельности.

В ООО «Истком» при экспертизе налога на прибыль выявлены следующие нарушения: неверно распределена выручка; по внереализационным доходам, организация зависила налоговую базу; в расходах, связанных с реализацией и производством организация учла пени и штрафы по платежам в бюджет; не отразила в декларации амортизацию в полном объеме.

Из всего вышеизложенного следует, что организация неверно указала данные налогового учета в декларации по налогу на прибыль за 2016 год, что привело к искажению статистических показателей, вела в заблуждение пользователей налоговой, бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3 РАЗРАБОТКА РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО РЕШЕНИЮ ПРОБЛЕМ, ВЫЯВЛЕННЫХ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ СУДЕБНО - БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ ООО «ИСТКОМ»

3.1 Заключение судебно-бухгалтерской экспертизы по налогу на прибыль ООО «Истком»

В результате осуществления исследований путем использования специальных приемов и способов, судебный эксперт - бухгалтер выдает письменное заключение, являющимся источником доказательств в соответствии с ст. 86 ГПК, ст. 86 АПК, ст. 80 УПК. Под заключением судебного эксперта, в уголовном и гражданском делопроизводстве подразумевается письменный мотивированный ответ эксперта на поставленные перед ним на разрешение вопросы, к которому он пришел, используя свои профессиональные знания и навыки в результате всеобъемлющего, полного и объективного изучения представленных на рассмотрение материалов.

В соответствии с ст. 25 ФЗ № 73-ФЗ на основании осуществленных исследований и с учетом полученных результатов судебный эксперт-бухгалтер от своего имени или комиссия экспертов дают письменное заключение и заверяют его подписью.²⁸

Подписи эксперта или комиссии экспертов обязаны быть удостоверены печатью государственного судебно-экспертного учреждения. Эксперт не имеет права давать заключение опираясь на материалы, не приобщенные следователем к настоящему делу. Одновременно с этим заключение будет считаться некомпетентным, в случае, если экспертом будут учтены не все переданные ему материалы дела, имеющие значение для разрешения поставленных вопросов.

Заключение эксперта - бухгалтера выдается, в соответствии с требованиями ст. 57, 204 УПК РФ. Данное заключение обязано быть объективным и достоверным, а содержащиеся в нем факты – бесспорными. Самым главным критерием объективности и достоверности заключения

²⁸ Федеральный закон от 31.05.2001 г. N 73-ФЗ (в ред. от 8.03.2015 г. № 23-ФЗ) «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» // Российская газета. - 2001. № 106. ст. 1.

судебного эксперта – бухгалтера является их обоснованность первичными учетными документами.

Письменное заключение судебного эксперта - бухгалтера содержит из три части: вводную, исследовательскую и заключительную.²⁹

В вводной части содержится:

– полное наименование проводимой экспертизы, ее номер и классификационный вид;

– дата, время и место осуществления судебно - бухгалтерской экспертизы;

– информация об эксперте (экспертах): полностью фамилия, инициалы, профессиональное образование, специальность (общая и экспертная), ученая степень, должность, звание;

– дату передачи материалов на проведение судебной экспертизы;

– основание для осуществления данной экспертизы (постановление следователя, определение суда, когда и кем оно было вынесено);

– список полученных на судебную экспертизу материалов (объектов исследования);

– информацию о лицах, присутствующих при осуществлении судебно - бухгалтерской экспертизы: фамилия, имя, отчество, процессуальное положение;

– наименование органа, назначившего проведение судебной экспертизы;

– обстоятельства дела и исходную информацию, имеющее определенное значение для формирования выводов эксперта;

– ходатайства о получении дополнительных документов, заявленных экспертом, выводы их изучения;

– вопросы, поставленные перед экспертом.

Вопросы отражаются в первой части без изменения их первоначальной формулировки. При мнении эксперта о выходе за рамки его специальных

²⁹ Извеков, С.С. Экономическая экспертиза как один из источников доказательств по уголовным делам о налоговых преступлениях / С.С. Извеков, Д.В. Федоткин // Юридический мир. - 2015. - № 12. - С. 62.

навыков или знаний полностью, или частично некоторых вопросов, он обязательно отражает данный факт в заключении. При отсутствии понимания сущности вопросов эксперт – бухгалтер имеет право отразить данный вопрос в своей интерпретации или обратиться к следователю (суду) с просьбой уточнить данный вопрос. Если вопрос ставится экспертом, то он так же имеет отражение в текущей части заключения.

В данном разделе так же прописывается информация, о предупреждении эксперта - бухгалтера об уголовной ответственности за отказ или уклонение от дачи заключения либо за дачу заведомо ложного заключения. Данное предупреждение заверяется подписью судебного эксперта.

При осуществлении повторной или дополнительной экспертизы в вводной части излагаются следующие данные:

- о первичных экспертизах, в частности, кем и когда они были осуществлены;
- номер на повторное исследование;
- цели назначения повторной и дополнительной судебно – бухгалтерской экспертизы, отраженные в постановлении (определении) о ее назначении.³⁰

В случае предшествования комплексной судебной экспертизе производство других отдельных экспертиз, заключение которых имеют определенную значимость для принятия решения общего вопроса, в вводной части заключения указываются данные о таких судебных экспертизах.

В исследовательской части заключения эксперта имеет отражение сам процесс проведения экспертного исследования и полученные результаты, приводится обоснование выявленным фактам. Конкретно каждому вопросу, поставленному судебному эксперту - бухгалтеру, соответствует специальный раздел в исследовательской части заключения. При надобности одновременного изучения нескольких или более вопросов, тесно связанных друг с другом, выводы исследования приводятся в пределах одного раздела.

В исследовательской части судебного заключения эксперта - бухгалтера

³⁰ Арзуманян, Т. М., Танасевич, В. Г. Бухгалтерская экспертиза при расследовании и судебном разбирательстве уголовных дел. – М. Юридическая литература. - 2015. – 135 с.

нужно указать:

– методы и приемы исследований, приводящиеся доступно для осознания кругу лиц, не обладающих бухгалтерскими (экономическими) знаниями, а также детально дается оценка правильности выводов судебного эксперта, с целью возникновения необходимости в повторении данного исследования;

– обоснование и объяснение взятых с целью расчета (подсчета) величин (показателей), а также обнаруженных несоответствий в данных учета, ссылаясь на документы, подтверждающие несогласованность изученных показателей;

– справочно-нормативные документы, к которым можно отнести инструкции, постановления, приказы), применяемые экспертом - бухгалтером при ответе на поставленные перед ним вопросы, с отражением даты и места их утверждения;

– результаты произведенных следственных мероприятий, такие как допрос, осмотр, эксперимент и т.д., установленные в качестве исходной информации, а также результаты иных экспертиз, в случае их применения в целях обоснования выводов, указывая листы дела;

– ссылки на приложения и необходимые пояснения к ним;

– экспертную оценку результатов исследования с широко развернутой мотивировкой суждения, обосновывающего вывод по поставленному на разрешение вопросу.

Стоит учитывать, что специальные термины, используемые в заключении, обязательно должны разъясняться.

В случае невозможности дать ответ на некоторые из вынесенных на разрешение эксперту вопросы, в исследовательской части эксперт (эксперты) указывает причины.

При осуществлении дополнительной экспертизы в исследовательской части заключения обязаны содержаться ссылки на материалы первоначальной или последующих дополнительных экспертиз, в случае применения экспертом-бухгалтером результатов осуществленных ранее экспертных исследований. При проведении повторной экспертизы нужно указать причины отклонений

выводов от результатов предыдущей экспертизы при их наличии.

В исследовательской части заключения комплексной судебной экспертизы исследования, осуществляемые экспертами различных специальностей, следует приводить в виде отдельных разделов с указанием фамилии и инициалов экспертов. При применении экспертом - бухгалтером (экспертов) методик, связанных с автоматизацией экспертного исследования, в том числе с использованием электроно – вычислительных машин, заключение составляется и заверяется также в соответствии с указанными выше правилами.

В исследовательской части экспертного заключения в данных ситуациях отражается, в каких конкретно исследованиях применялась ЭВМ, какие программы использовались, кто является разработчиком данных программ и кем они утверждены. В случае приложения к заключению таблиц, графиков, схем, диаграмм и т. п., они в таком же порядке заверяются экспертом или экспертами и визируются печатью государственного экспертного учреждения. На данных приложениях указывается номер и дата судебного заключения, к которому они прилагаются. Заключение и приложения к нему оформляются в 2-х экземплярах, один направляется органу, назначившему судебно – бухгалтерскую экспертизу, а другой остается в государственном экспертном учреждении (эксперту).

Выводы эксперта или экспертов приводятся в виде ответов на поставленные перед ними на разрешение вопросы в том порядке, в котором вопросы приведены в вводной части экспертного заключения. На каждый из данных вопросов дается ответ непосредственно по существу, либо сообщается о невозможности о его разрешении по определенным причинам, так же указанным в данной части заключения. Выводы, об обстоятельствах, по которым судебному эксперту - бухгалтеру или экспертам не были вынесены на разрешение вопросы, но которые были определены им (ими) непосредственно в процессе осуществления экспертизы, приводятся в конце данного заключения.

Заключение излагается четким и ясным языком, не допускаются

различные толкования. В заключении судебного эксперта-бухгалтера не должно быть указано юридических терминов, примером которых, является: "хищение", "присвоение", "растрата", "виновность". Следует использовать только экономическую терминологию: "недостача", "излишки", "материальный ущерб", так как квалифицировать деяния могут только судебно - следственные органы.

При осуществлении комплексной экспертизы обобщающий вывод или выводы заверяются экспертами, участвовавшими в совместной оценке результатов экспертных исследований и пришедшими к единому мнению. В случае не установления общего вывода экспертами, ими формулируются самостоятельные выводы каждого в общем заключении. В данном случае каждый судебный эксперт - бухгалтер обязан указать причины своего несогласия с выводами других участников комиссии. При написании самостоятельных выводов судебные эксперты – бухгалтеры имеют право принимать во внимание результаты других участников комиссии, сделав на это ссылку в обосновании своих выводов.

Все части заключения должны быть согласованы между собой. В случаях, когда мотивом составления сообщения о невозможности дать заключение является постановка на разрешение вопросов, выходящих за рамки компетенции эксперта - бухгалтера, он должен это обосновать.

В заключительной части судебного заключения приводятся выводы эксперта - бухгалтера о невозможности дать заключение и перечисляются способы, которыми, по мнению эксперта, следует дополнить отсутствующие документы, что возможно способом производства документальной ревизии, получения недостающих документов в организации. При этом эксперт - бухгалтер не имеет право указывать на те действия, которые, по его мнению, обязан провести следователь для получения недостающей информации.

По проведенному исследованию вопросов по налогу на прибыль ООО «Истком» за 2016 год составлена обобщающая таблица 19.

Таблица 19 – Отклонения, выявленные в ходе судебно - бухгалтерской экспертизы декларации по налогу на прибыль ООО «Истком» за 2016 г.

в рублях

№ строки декларации	Название строки	Отклонение от данных декларации
010	«Доходы от реализации»	Завышены на 171141
030	«Расходы, уменьшающие сумму доходов»	Занижены на 622768
120	«Налоговая база для исчисления налога»	Завышена на 793909
180	«Сумма начисленного налога»	Завышена на 158782

Из данных таблицы следует, что ООО «Истком» за 2016 год неверно исчислила налог на прибыль и представила в налоговые органы некорректную декларацию по налогу на прибыль. Организация неверно отразила сумму доходов – завысив ее на 171141 руб.; расходов, связанных с реализацией продукции, товаров, услуг и внереализационных расходов – занизив их на 622768 руб., включая амортизацию. Исходя из допущенных ошибок, неверно была исчислена прибыль до налогообложения (завышена на 793909 руб.) и сама сумма налога (завышена на 158782 руб.).

Ответы эксперта на поставленные перед ним вопросы:

– Налоговая база по налогу на прибыль ООО «Истком» за 2016 г. завышена на 171141 руб., в результате: занижения выручки от реализации на сумму 459 руб.; завышения внереализационных доходов на 171600 руб., завышения внереализационных расходов в размере 3750 руб., занижения сумм амортизации в размере 626518 руб., что является нарушением статей 249, 250, 259, 270 НК РФ.

– Налог на прибыль излишне уплачен в размере 158782 руб.

– Перечисление налога на прибыль в бюджеты осуществлялось своевременно;

– Текущее налоговое обязательство не соответствует на сумму излишне уплаченного налога.

Нарушения, приводящие к ответственности в виде штрафа по налогу на прибыль, в соответствии с НК РФ условно могут быть разделены на 4 группы:

- Нарушения порядка сдачи отчетности;
- Неуплата налога;
- Нарушения правил учета;
- Непредставление данных для налогового контроля.

В ООО «Истком» из вышеперечисленного, выявлены нарушения по ведению налогового учета. Данные нарушения регламентируются санкциями по ст. 120 НК РФ, в отношении грубых нарушений порядка учета расходов, доходов и объектов налогообложения. В соответствии с п. 3 ст. 120 НК РФ под грубым нарушением подразумевается:

Постоянные (более одного случая в течение года) ошибки в отражении операций в налоговых регистрах. Даже если при этом не последовало искажения налоговой базы. Штрафные санкции могут вменены в следующих размерах:

– 10 000 руб. (п. 1 ст. 120 НК РФ), если нарушения присутствовали в течение одного налогового периода (года);

– 30 000 руб. (п. 2 ст. 120 НК РФ), если нарушения происходят на протяжении более одного налогового периода (года).

На должностных лиц в соответствии с ст. 15.11 Кодекса Российской Федерации об Административных правонарушениях «Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности» вменяется штраф от 5 000 до 10 000 руб.

Таким образом, заключением эксперта - письменный мотивированный ответ эксперта на поставленные вопросы, к которому он пришел на основе своих специальных знаний в результате всестороннего, полного и объективного исследования представленных материалов. Степень достоверности доказательств, которыми обосновывает эксперт-бухгалтер свое заключение – одно из важных условий, определяющих качество экспертизы.

Заключение состоит из трех частей: вводной, исследовательской и

заключительной (выводы). Выводы по экспертизе налога на прибыль ООО «Истком» следующие»: организация завысила свои доходы на 171141 руб., занизила свои расходы на 622768 руб., завысила налоговую базу на 793909 руб., исчислила больше налога на 158782 руб. Ответственность за не верное отражение в учете операций, связанных с начислением налога на прибыль, подразумевает уплату штрафа от 10000 – 30000 руб., на должностных лиц от 5000 – 10000 руб.

3.2 Оценка заключения судебно - бухгалтерской экспертизы и рекомендации по результатам исследования ООО «Истком»

Заключение эксперта-бухгалтера должно отвечать требованиям статьи 191 “Содержание заключения эксперта” Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, то есть быть процессуальным документом, содержащим систему доказательств в расследовании дела, возбужденного правоохранительными органами.³¹ Для предварительной оценки содержания экспертизы и с целью получения пояснений по отдельным положениям заключения следователь, руководствуясь статьей 192 “Допрос эксперта” Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, имеет право допросить эксперта-бухгалтера.

Достоверные данные, которые приводятся в заключении эксперта, должны иметь доказательное значение в соответствии со статьей 69 “Доказательства” Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации. Это значит, что правоохранительные органы при расследовании данного дела рассматривают в числе доказательств также заключение эксперта-бухгалтера. В силу этого заключение эксперта должно отвечать определенным юридическим требованиям:

- соответствие требованиям стилистики деловых документов;
- соответствие действующим государственным стандартам;
- соответствие процессуальным нормам;
- последовательность изложения;

³¹ Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ (в ред. от 03.04.2017 г. № 73-ФЗ) // Собр. Законодательства Российской Федерации. - 2001. № 52 (часть I). ст. 1257.

- научная обоснованность;
- объективность;
- логичность;
- конкретность;
- полнота.

Соответствие заключения эксперта-бухгалтера приведенным требованиям определяет следователь.³² Заключение эксперта отвечает процессуальным требованиям, если, во-первых, соблюдены процессуальные нормы при проведении экспертизы и, во-вторых, когда заключение составлено (по содержанию и форме) в соответствии со статьей 80 “Заключение эксперта” Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации.

Нарушение законодательных актов часто приводит к повторным экспертизам или даже к отмене соответствующих решений следственных органов и судей вышестоящими правоохранительными органами.³³ В заключении необходимо привести наименования законодательных и нормативных актов (кем и когда утверждены, последующие их изменения и дополнения).

Следователь проверяет заключение эксперта-бухгалтера, устанавливает были ли соблюдены процессуальные нормы в отношении обвиняемого (удовлетворение ходатайства о недоверии эксперту, постановки дополнительных вопросов на исследование экспертизы, проведение экспертизы без участия обвиняемого и т.п.).

К процессуальным требованиям в оценке качества заключения эксперта-бухгалтера относится использование в экспертных исследованиях доброкачественных материалов (первичных документов, учетных регистров, отчетности). Эксперт не несет ответственности за фальсификацию документов бухгалтерского учета, но в его обязанности входит проверка доброкачественности представленных материалов в пределах своей

³² Мальшев, А.А. К вопросу о взаимодействии следователя и эксперта при расследовании экономических и налоговых преступлений / А.А. Мальшев // Теория и практика судебной экспертизы. - 2015. - № 4(8). – С. 80-84.

³³ Кучеров, И.И. Налоговые преступления (теория и практика расследования) / И.И. Кучеров. - М.: ООО «ЮрИнфоР – Пресс», 2012. – 286 с.

профессиональной компетенции.³⁴

Показания обвиняемых, свидетелей изучаются экспертом-бухгалтером, но они не могут быть положены в основу заключения, если по ним нет соответствующих первичных документов, учетных регистров, ведомостей инвентаризации, подтверждающих эти показания.

При ведении бухгалтерского и налогового учета в организации – объекте исследования возникли нарушения. Во избежании вышеизложенных нарушений в результате проведенных исследований разработаны и в настоящее время внедряются в ООО «Истком» рекомендации, представленные в таблице 20. В данной таблице так же представлен ожидаемый результат от внедрения разработанных рекомендаций.

Таблица 20 – Рекомендации ООО «Истком» направленные на предотвращение выявленных правонарушений

Рекомендации	Ответственное лицо	Ожидаемый результат
1) Организация внутреннего контроля за правильным распределением выручки в бухгалтерском и налоговом учете по сч. 90 перед заполнением налоговой декларации по налогу на прибыль;	Главный бухгалтер организации;	Правильное заполнение налоговой декларации позволит избежать начисление пеней и штрафных санкций;
2) С целью перепроверки данных первичной инвентаризации осуществлять замеры и пересчет при инвентаризации;	Заведующий складом;	Формирование корректного учета остатков, что приведет к верному исчислению налога на прибыль;
3) Повысить квалификационный уровень инвентаризационной комиссии за счет привлечения сотрудников более высокой квалификации, а также за счет повышения квалификации по результатам обучения;	Заведующий складом;	Профессионализм работников позволит избежать ошибок при подсчете ТМЦ;
4) Перепроверять операции, введенные вручную по начислению пеней и штрафов на предмет их правильности отражения в соответствии с налоговым законодательством;	Бухгалтер;	Позволит сминимизировать неверно учтенные операции, что приведет к верному исчислению налога на прибыль (исключение переплаты/недоплаты налога в бюджет);
5) Проводить сопоставление начисления амортизации в налоговом и бухгалтерском учете, анализировать причины их расхождения;	Главный бухгалтер;	Корректное заполнение деклараций, с целью избегания санкций;
6) Корректно отражать информацию по начислению амортизации основных средств в документах при приеме к учету в соответствии с технической информацией;	Бухгалтер;	Формирование правильной информации для начисления амортизации;

³⁴ Козырчикова, Э.Ю. Приёмы и методы проведения судебно - бухгалтерской экспертизы (проблемы, возникающие при её производстве и практика проведения судебно-бухгалтерской экспертизы) / Э.Ю. Козырчикова // Аудит и финансовый анализ. - 2017. - № 5. - С. 26-39.

Рекомендации	Ответственное лицо	Ожидаемый результат
7) Постоянно повышать и совершенствовать профессиональные знания и навыки всем работникам бухгалтерии, в том числе с помощью средств массовой информации (участие в конференциях, семинарах, изучение специализированной литературы).	Главный бухгалтер, бухгалтер, кассиры;	Формирование данных учета в соответствии с законодательством;
8) Бухгалтерии и руководству ООО «Иском» организовывать и принимать непосредственное участие в мероприятиях, направленных на познание новых и закрепление знаний о текущих законодательных актах Российской Федерации, внутренних актах Общества, иных нормативных документов, определяющих порядок работы Общества. Действовать в пределах лицензии выданной Обществу.	Генеральный директор, главный бухгалтер, бухгалтер, кассир;	Формирование данных учета в соответствии с законодательством;
9) Соблюдать порядок и сроки аттестации сотрудников в соответствии с внутренними документами Общества.	Главный бухгалтер;	Повышение квалификации работников с целью ведения учета в соответствии с требованиями нормативно – правовых актов;
10) Соблюдение исполнительской дисциплины сотрудниками организации;	Генеральный директор;	Своевременное отражение операций в учете, с целью корректного формирования налоговой и бухгалтерской отчетности;
11) Разработать локальный акт о сохранности коммерческой тайны организации;	Юрист;	Сохранение в тайне стратегически важных данных, с целью конкурентоспособности организации, а как в следствии сохранения платежеспособности по налоговым платежам;
12) С целью адаптации программного продукта с учетом специфики ведения учета организации ввести в штат компании дополнительного технического специалиста со знаниями программного продукта 1С «Далион»;	Программист;	Минимизация трудо – затрат работников бухгалтерии, с целью совершенствования учета.

Разработанные рекомендации ООО «Иском» по недопущению нарушений, влекущих некорректное исчисление налога на прибыль, а вследствие и неверное перечисление сумм налога в бюджеты Российской Федерации, окажут существенное влияние на экономическую безопасность страны при применении их всеми организациями, имеющими типовые проблемы.

Данные рекомендации позволят с минимизировать риски по неверному исчислению налоговой базы и перечислению сумм налога, что позволит увеличить приток денежных средств в казну для финансирования поставленных программ различных направлений (социальных, военных, политических,

экономических, инвестиционных и т.д.).

Таким образом, заключение эксперта – бухгалтера следовательно проверят на соответствие юридическим требованиям: соответствие требованиям стилистики деловых документов, соответствие действующим государственным стандартам, соответствие процессуальным нормам, последовательность изложения и т.д.

По главе можно сделать вывод, что заключение эксперта – бухгалтера состоит из трех частей: вводной, исследовательской и заключительной (выводы). Ответы эксперта – бухгалтера на поставленные вопросы:

– Налоговая база по налогу на прибыль ООО «Истком» за 2016 г. завышена на 171141 руб., в результате: занижения выручки от реализации на сумму 459 руб.; завышения внереализационных доходов на 171600 руб., завышения внереализационных расходов в размере 3750 руб., занижения сумм амортизации в размере 626518 руб., что является нарушением статей 249, 250, 259, 270 НК РФ;

– Налог на прибыль излишне уплачен в размере 158782 руб.;

– Перечисление налога на прибыль в бюджеты осуществлялось своевременно;

– Текущее налоговое обязательство не соответствует на сумму излишне уплаченного налога.

Во избежание вышеизложенных нарушений впредь ООО «Истком» разработала и внедряет следующие рекомендации: осуществлять внутренний контроль за правильным распределением выручки в бухгалтерском и налоговом учете по сч. 90 перед заполнением налоговой декларации по налогу на прибыль; замеры и пересчет при инвентаризации выполнять неоднократно с целью перепроверки данных при первичной инвентаризации; сменить членов инвентаризационной комиссии на более квалифицированных; перепроверять операции, введенные вручную на предмет их правильности отражения в соответствии с НК РФ; сопоставлять начисление амортизации в налоговом и бухгалтерском учете, анализировать причины их расхождения и т.д.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговые поступления являются главным источником доходов, централизуемых государством для обеспечения жизненно важных и законодательно установленных потребностей, поэтому правильное исчисление и своевременное поступление в бюджет налога на прибыль является приоритетным направлением для изучения и совершенствования в категории экономической безопасности государства.

Налог на прибыль является одним из важнейших налогов в налоговой системе Российской Федерации. Его ставка достаточно высока даже после снижения с 35% до 20%. Одной из причин снижения является кризис российских организаций, для многих из которых в последнее время нулевая прибыль – уже хороший результат. Другая причина заключается в том, что даже успешно функционирующие организации стараются любыми путями снизить свою прибыль в целях снижения сумм выплат в бюджет. И все это при наличии большого количества льгот по данному виду налога. Данный факт подталкивает к проведению судебно-бухгалтерской экспертизы налога на прибыль более детально и с предельной внимательностью.

Налог на прибыль является федеральным, общеобязательным, личным, прямым, регулирующим, абстрактным, периодически – календарным налогом, взимаемым с предприятий и организаций.

Основными элементами налога на прибыль являются: объект налогообложения, налоговый период, налоговая ставка, налоговая база, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога.

Нормативно-правовое регулирование учета налога на прибыль представлена документами 4-ых уровней: кодексы (ГК РФ и НК РФ); документы регулирующие Министерство финансов, Центральным банком и другими органами исполнительной власти; инструкции и методические указания, утвержденные федеральными органами; документы, разработанные организацией и утвержденные руководителем.

Правовая основа судебно-экономической экспертизы представлена документами 2-х уровней: законодательными актами и подзакондательно – нормативными. Данная правовая основа изменяется под воздействием совершенствующейся нормотворческой деятельности и появления прогрессивных направлений экспертной практики.

Назначение судебно-бухгалтерской экспертизы является процессуальным действием, которое обеспечивает соблюдение прав обвиняемого в установлении истины при рассмотрении дела. Судебно-бухгалтерская экспертиза может назначаться только по возбужденному уголовному делу.

Применение научных методов планирования процесса экспертизы позволяет оптимизировать срок экспертного исследования с необходимым его качеством. Разработка методики проведения судебно-бухгалтерской экспертизы на организационной стадии в форме стандарта содействует успешному проведению экспертного исследования в запланированные сроки.

ООО «Истком» является плательщиком большого количества налогов, осуществляет несколько видов деятельности. В изучаемой организации действует рациональная структура управления и бухгалтерии, исключая большого количество управленческого персонала.

В данной организации в течение изучаемого периода наблюдается рост основных показателей, за исключением прибыли от продаж и рентабельности. Следовательно, данная организация развивается и имеет перспективы для дальнейшего развития.

Расчет налога на прибыль ООО «Истком» включает результат всех операций, сгруппированных по соответствующим категориям доходов и расходов за отчетный период. При экспертизе налога на прибыль в изучаемой организации применяется как выборочная, так и сплошная проверка.

Источниками информации данной экспертизы являются регистры синтетического и аналитического учета, бухгалтерская и налоговая отчетность.

В ООО «Истком» при экспертизе налога на прибыль выявлены следующие нарушения:

– В нарушении ст. 249 гл. 25 НК РФ выручка от реализации занижена в результате неверного распределения выручки по статьям «выручка от реализации товаров собственного производства», «выручка от реализации покупных товаров» на 459 руб.;

– В нарушении ст. 250 гл. 25 НК РФ внереализационные доходы завышены на 171600 руб., в результате арифметической ошибки, допущенной при подсчете излишков товара при инвентаризации;

– В нарушении ст. 270 гл. 25 НК РФ расходы, связанные с реализацией и производством завышены на сумму пени и штрафов, уплаченных в бюджет в размере 3750 руб.;

– В нарушении ст. 259 гл. 25 НК РФ занижена сумма амортизации в размере 626518 руб., в результате неверного исчисления.

Из перечисленного выше следует, что организация неверно указала данные налогового учета в налоговой отчетности, а конкретнее в декларации по налогу на прибыль за 2016 год. Тем самым исказила статистические показатели, вела в заблуждение пользователей налоговой, бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Заключение эксперта - письменный мотивированный ответ эксперта на поставленные вопросы, к которому он пришел на основе своих специальных знаний в результате всестороннего, полного и объективного исследования представленных материалов. Заключение состоит из трех частей: вводной, исследовательской и заключительной (выводы).

Эксперт - бухгалтер дал следующие ответы на поставленные перед ним вопросы:

– Налоговая база по налогу на прибыль ООО «Истком» за 2016 г. завышена на 171141 руб., в результате: занижения выручки от реализации на сумму 459 руб.; завышения внереализационных доходов на 171600 руб., завышения внереализационных расходов в размере 3750 руб., занижения сумм амортизации в размере 626518 руб., что является нарушением статей 249, 250, 259, 270 НК РФ;

- Налог на прибыль излишне уплачен в размере 158782 руб.;
- Перечисление налога на прибыль в бюджеты осуществлялось своевременно;
- Текущее налоговое обязательство не соответствует на сумму излишне уплаченного налога.

Экспертное заключение следователь проверяет на соответствие юридическим требованиям: соответствие требованиям стилистики деловых документов, соответствие действующим государственным стандартам, соответствие процессуальным нормам, последовательность изложения и т.д.

Были предложены рекомендации по совершенствованию бухгалтерского и налогового учета: осуществлять внутренний контроль за правильным распределением выручки в бухгалтерском и налоговом учете по сч. 90 перед заполнением налоговой декларации по налогу на прибыль; замеры и пересчет при инвентаризации выполнять неоднократно с целью перепроверки данных при первичной инвентаризации; сменить членов инвентаризационной комиссии на более квалифицированных; перепроверять операции, введенные вручную по начислению пеней и штрафов на предмет их правильности отражения в соответствии с налоговым законодательством; сопоставлять начисление амортизации в налоговом и бухгалтерском учете, анализировать причины их расхождения; корректно отражать информацию по начислению амортизации основных средств в документах при приеме к учету в соответствии с технической информацией и т.д.

Данные рекомендации позволят с минимизировать риски по неверному исчислению налоговой базы и перечислению сумм налога, что позволит увеличить приток денежных средств в казну для финансирования поставленных программ различных направлений (социальных, военных, политических, экономических, инвестиционных и т.д.).

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Конституция Российской Федерации. Принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) //Собр. законодательства Российской Федерации. - 2014. N 9. ст. 851.

2 Гражданский кодекс Российской Федерации, часть 1/Федеральный закон от 30.11.1994 №51-ФЗ (в ред. ФЗ от 28.03.2017 г. N 43-ФЗ) // Собр. законодательства Российской Федерации. – 1994. № 22. ст. 2457.

3 Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2: Федеральный закон от 5.08.2000 №117-ФЗ (в ред. от 03.04.2017 г. N 58-ФЗ) // Собр. Законодательства Российской Федерации. - 2000.№32. ст. 245.

4 Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ (в ред. от 03.04.2017 г. № 73-ФЗ) // Собр. Законодательства Российской Федерации. - 2001. № 52 (часть I). ст. 4857.

5 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях / Федеральный закон от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (в ред. ФЗ от 07.03. 2017 г.) // Собр. законодательства Российской Федерации. - 2002. №1. ст.987.

6 Федеральный закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» // Российская газета. - 1995 г. N 248, ст. 1.

7 Федеральный закон от 07.12.1997 г. № 2-ФКЗ (в ред. от 28.12.2016 г. № 12-ФКЗ) «О Правительстве Российской Федерации» // Собр. Законодательства Российской Федерации. - 1997 г. N 51 ст. 5712.

8 Федеральный закон от 31.05.2001 г. N 73-ФЗ (в ред. от 8.03.2015 г. № 23-ФЗ) «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» // Российская газета. - 2001. № 106. ст. 1.

9 Федеральный закон от 26.06.2008 г. № 102-ФЗ (в ред. от 13.07. 2015 г. № 233-ФЗ) «Об обеспечении единства измерений» // Собр. Законодательства Российской Федерации. - 2008 г. № 26 ст. 3021.

10 Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ (в ред. 1.05.2017 г. № 96-ФЗ) «Об аудиторской деятельности» // Собр. Законодательства Российской Федерации. – 2009 г. № 1 ст. 15.

11 Федеральный закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ (в ред. от 23.05.2016 г. № 149-ФЗ) «О бухгалтерском учете» // Парламентская газета. – 2011г. №54. ст. 25.

12 Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 21.12.2010 г. № 28 "О судебной экспертизе» // Российская газета. - 2010 г. № 296. ст. 237.

13 Положение по бухгалтерскому учету от 9.11.2002 г. № 114н (в ред. от от 6.04.2015 г. N 57н) "Учет расчетов по налогу на прибыль организации" ПБУ 18/02 // Российская газета. – 2003.№10. ст. 31.

14 Положение об аттестации экспертов на право самостоятельного производства судебных экспертиз и о порядке пересмотра уровня их профессиональной подготовки в системе Министерства внутренних дел Российской Федерации (утв. Приказом МВД России от 09.01.2013 г. N 2) // Российская газета. – 2013 г. № 97. ст. 12.

15 Указ Президента Российской Федерации от 31.12.2015 г. № 683 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации» // Собр. Законодательства Российской Федерации. – 2016 г. № 1 (часть II) ст. 212.

16 Арзуманян, Т. М., Танасевич, В. Г. Бухгалтерская экспертиза при расследовании и судебном разбирательстве уголовных дел. – М. Юридическая литература. - 2015. – 208 с.

17 Богомолов, А.Н. Бухгалтерская экспертиза (словарь-справочник эксперта-бухгалтера). - М: ГЕЛАН, 2012. - 264 с.

18 Бондарь, Н.Н., Виноградова, М.М. Типичные недостатки, встречающиеся в заключениях экспертов-экономистов, и возможные способы их устранения/ Н.Н. Бондарь, М.М. Виноградова // Теория и практика судебной экспертизы. - 2016. - № 4(8). – С. 82-84.

19 Бочкова, Л.И., Новак, О.Э., Савинов, С.В. Судебная бухгалтерия. Общая часть: учебное пособие / Л.И. Бочкова, О.Э. Новак, С.В. Савинов. - Саратов, СЮИ МВД РФ, 2015. – 320 с.

20 Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Расчет налога на прибыль организации: Рекомендации по заполнению налоговой декларации. - М.: Центр «Налоги и финансовое право», 2013. – 133 с.

21 Виноградова, М.М., Бондарь, Н.Н. Некоторые особенности исследования объектов судебной экономической экспертизы, в том числе документов неофициального учёта и электронных документов / М.М. Виноградова, Н.Н. Бондарь // Теория и практика судебной экспертизы. - 2012. - № 2 (22). – С.85-93.

22 Галай, А.Н. Роль специалистов при расследовании экономических преступлений в налоговой сфере / А.Н. Галай // Проблемные аспекты правопорядка в современных условиях: сб. научных статей. Вып. 17 / под ред. Н. А. Духно. М.: Юридический институт МИИТа. - 2012. – 255 с.

23 Голикова, В.В. Судебная налоговая экспертиза. / В.В. Голикова / под ред. проф. Е.Р. Россинской. - М.: Издательство «Пресс Бюро», 2012. – 195 с.

24 Дмитриенко, Т.М., Чаадаев, С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия / Т.М. Дмитриенко, С.Г. Чаадаев. - М.: 2013. – 263 с.

25 Зинин, А.М. Участие специалиста в процессуальных действиях: учебник/ А.М. Зинин. – М.: Проспект, 2015. – 256 с.

26 Извеков, С.С. Экономическая экспертиза как один из источников доказательств по уголовным делам о налоговых преступлениях / С.С. Извеков, Д.В. Федоткин // Юридический мир. - 2015. - № 12. - С. 139.

27 Кеворкова, Ж.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебное пособие / Ж.А. Кеворкова, А.А. Савин. - М.: Вузовский учебник, 2016. – 129 с.

28 Козырчикова, Э.Ю. Приёмы и методы проведения судебно - бухгалтерской экспертизы (проблемы, возникающие при её производстве и практика проведения судебно-бухгалтерской экспертизы) / Э.Ю. Козырчикова // Аудит и финансовый анализ. - 2017. - № 5. – С. 26-39.

29 Кучеров, И.И. Налоговые преступления (теория и практика расследования) / И.И. Кучеров. - М.: ООО «ЮрИнфоР – Пресс», 2012. – 286 с.

30 Лопатина, Т.М. Правовая методология обеспечения налоговой безопасности. Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук №7-2. - 2013. – С. 152-155.

31 Лукьянчикова, С.А. Использование специальных бухгалтерских знаний в выявлении и расследовании преступлений / С.А. Лукьянчикова // Наука и практика № 1(38). – 2014. - С.76-78.

32 Малышев, А.А. К вопросу о взаимодействии следователя и эксперта при расследовании экономических и налоговых преступлений / А.А. Малышев // Теория и практика судебной экспертизы. - 2015. - № 4(8). – С. 80-84.

33 Медведев, А.Н. Налог на прибыль: точка зрения аудитора и избирателя. Проблемы и решения// Бухгалтерский вестник. – 2014. - № 4. – С.25-29.

34 Москвина, Т.П. Возможности производства судебных экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях Минюста России / Т.П. Москвина. - М.: РФЦСЭ при МЮ РФ, 2014. – 586 с.

35 Орлов, Ю.К. Заключение эксперта и его оценка. Учебное пособие. – М.: Юрист, 2015. – 154 с.

36 Попова И.Т. Шibaева А.О. Исакова В.И. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза - М., Книжный мир, 2016. – 146 с.

37 Россинской, Е.Р., Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 383 с.

38 Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. - Минск: ООО «Новое знание», 2016. – 148 с.

39 Харченко, С.В. Формирование автоматизированной информационной системы в качестве основного элемента системы внутреннего контроля//Успехи современной науки. - 2015. - №4 - С.29-33.

40 Харченко, С.В. Особенности калькулирования услуг в управленческом учете//Развитие бухгалтерского учета в условиях международной интеграции:

сборник научных статей по материалам Международной (заочной) научно-практической конференции. Ставрополь: Седьмое небо. - 2014. С. 113 -118.

41 Цвилий – Букланова, А.А. Налоговая безопасность государства-неотъемлемый объект правового регулирования. Актуальные вопросы экономических наук. - 2015. - №30. - С. 65.

42 Шадрин В.В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы. - М.: ЮРИСТЪ, 2012. – 185 с.

43 Шадрин В.В. Применение судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном процессе / В.В. Шадрин. - М.: Юрлитинформ, 2013. – 176 с.

44 Шестаков А.В., Шестаков Д.А. Введение в финансово-экономическую экспертизу. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательский Дом «Дашков и Ко», 2013. – 205 с.

45 Шляхов А. Р. Судебная экспертиза: организация и проведение. – М.: Юридическая литература, 2014. – 145 с.

46 Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2014. - 678 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Основные элементы стандарта проведения судебно-бухгалтерской экспертизы



ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Бухгалтерский баланс ООО «Истком» на 31 декабря 2016 г., в тыс. руб.

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2016 г.

			Коды		
Дата (число, месяц, год)	31	12	0710001		
Форма по ОКУД	39898922				
ИНН	2534004164				
по ОКПО	51.51.2				
по ОКВЭД	65	13			
по ОКОПФ / ОКФС	384				
по ОКЕИ					

Организация Общество с ограниченной ответственностью "Истком" по ОКПО
 Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН **2534004164**
 Вид экономической деятельности _____ по ОКВЭД **51.51.2**
 Организационно-правовая форма / форма собственности **общество с ограниченной ответственностью** по ОКОПФ / ОКФС
 Единица измерения: в тыс. рублей по ОКЕИ
 Местонахождение (адрес) **692623, Приморский край, г. Владивосток, ул. Южно-Уральская 10А**

Пояснения	Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
	АКТИВ				
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Нематериальные активы	1110	-	-	-
	Результаты исследований и разработок	1120	-	-	-
	Нематериальные поисковые активы	1130	-	-	-
	Материальные поисковые активы	1140	-	-	-
	Основные средства	1150	9 643	9 282	4 349
	Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-	-
	Финансовые вложения	1170	-	-	-
	Отложенные налоговые активы	1180	-	-	-
	Прочие внеоборотные активы	1190	-	-	-
	Итого по разделу I	1100	9 643	9 282	4 349
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Запасы	1210	35 483	21 055	5 174
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	826	3694	-
	Дебиторская задолженность	1230	35 607	9 785	9 142
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	-	-	-
	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	1 358	888	879
	Прочие оборотные активы	1260	776	25	60
	Итого по разделу II	1200	74 050	35 447	15 255
	БАЛАНС	1600	83 693	44 729	19 604

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Б

Пояснения	Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	120	120	120
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	-	-	-
	Переоценка внеоборотных активов	1340	2 573	2 573	2 573
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350	-	-	-
	Резервный капитал	1360	3	3	3
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	22 245	22 709	133 330
	Итого по разделу III	1300	24 941	25 405	16 026
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1410	-	-	-
	Отложенные налоговые обязательства	1420	-	-	-
	Оценочные обязательства	1430	-	-	-
	Прочие обязательства	1450	-	-	-
	Итого по разделу IV	1400	-	-	-
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1510	35 129	10 808	413
	Кредиторская задолженность	1520	23 623	8 516	3 165
	Доходы будущих периодов	1530	-	-	-
	Оценочные обязательства	1540	-	-	-
	Прочие обязательства	1550	-	-	-
	Итого по разделу V	1500	58 752	19 324	3 578
	БАЛАНС	1700	83 693	44 729	19 604

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Отчет о финансовых результатах ООО «Истком» за 2016 г., в тыс. руб.

Отчет о финансовых результатах за Январь - Декабрь 2016 г.

	Форма по ОКУД	Коды	
		0710002	
	Дата (число, месяц, год)	31	12 2016
Организация Общество с ограниченной ответственностью "Истком"	по ОКПО	39898922	
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	2534004164	
Вид экономической деятельности	по ОКВЭД	51.51.2	
Организационно-правовая форма / форма собственности общество с ограниченной ответственностью	по ОКОПФ / ОКФС	65	13
Единица измерения: в тыс. рублей	по ОКЕИ	384	

Пояснения	Наименование показателя	Код	За Январь - Декабрь 2016 г.	За Январь - Декабрь 2015 г.
	Выручка	2110	562 293	469 318
	Себестоимость продаж	2120	(513 464)	(434 551)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	48 829	34 767
	Коммерческие расходы	2210	(47 104)	(22 756)
	Управленческие расходы	2220		
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	1 725	12 011
	Доходы от участия в других организациях	2310		
	Проценты к получению	2320		
	Проценты к уплате	2330	(2 809)	(314)
	Прочие доходы	2340	2 367	329
	Прочие расходы	2350	(1 470)	(772)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	(187)	11 254
	Текущий налог на прибыль	2410	(277)	(1 832)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
	Изменение отложенных налоговых активов	2450		
	Прочее	2460	0	(33)
	Чистая прибыль (убыток)	2400	(464)	9 389

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Декларация по налогу на прибыль ООО «Истком» за 2016 г., в руб.

ИНН 2534004164
 КПП 254301001 Стр. 001

Приложение №1
 к приказу ФНС России
 от " 26 " ноября 2014 г. № ММВ-7-3/600@

Форма по КНД 1151006
 Лист 01

Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций

Номер корректировки 0 Налоговый (отчетный) период (код) 34 Отчетный год 2016
 Представляется в налоговый орган (код) 2543 по месту нахождения (учета) (код) 214

ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ
 ИСТКОМ
 (организация / обособленное подразделение)

Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД 51.51.2
 Форма реорганизации (ликвидация) (код) / ИНН/КПП реорганизованной организации (обособленного подразделения) /
 Номер контактного телефона /
 На 8 страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на листах

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю :
 1 - налогоплательщик, налоговый агент
 2 - представитель налогоплательщика, налогового агента
 (фамилия, имя, отчество* полностью)

 (наименование организации - представителя налогоплательщика, налогового агента)
 Подпись _____ Дата ____ . ____ . ____
 МП _____
 Наименование документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика

Заполняется работником налогового органа
Сведения о представлении декларации
 Данная декларация представлена (код) _____
 На _____ страницах
 с приложением подтверждающих документов
 или их копий на _____ листах
 Дата представления декларации ____ . ____ . ____
 Зарегистрирована за № _____

 Фамилия, И.О.* _____

 Подпись

* - Отчество указывается при наличии.

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Г

ИНН 2 5 3 4 0 0 4 1 6 4
 КПП 2 5 4 3 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 2

Раздел 1. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика (налогового агента)

Подраздел 1.1. Для организаций, уплачивающих авансовые платежи и налог на прибыль организаций

Показатели 1	Код строки 2	Значения показателей 3
Код по ОКТМО	010	0 5 7 0 1 0 0 0 0 0 1
В федеральный бюджет		
Код бюджетной классификации	030	1 8 2 1 0 1 0 1 0 1 1 0 1 1 0 0 0 1 1 0
Сумма налога к доплате в рублях	040	2 7 7 4 2
Сумма налога к уменьшению в рублях	050	
В бюджет субъекта Российской Федерации		
Код бюджетной классификации	060	1 8 2 1 0 1 0 1 0 1 2 0 2 1 0 0 0 1 1 0
Сумма налога к доплате в рублях	070	2 4 9 6 7 4
Сумма налога к уменьшению в рублях	080	

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

_____ (подпись) _____ (дата)

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Г

ИНН 2 5 3 4 0 0 4 1 6 4
 КПП 2 5 4 3 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 3

Лист 02

Расчет налога

1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2, 3 и 4
 2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
 3 - резидент особой экономической зоны
 4 - организация, осуществляющая деятельность на новом морском месторождении углеводородного сырья

Признак налогоплательщика (код)

Лицензия: серия номер вид /

	Показатели	Код строки	Сумма в рублях
	1	2	3
Доходы от реализации (стр. 040 Приложения №1 к Листу 02)	010	5 5 8 7 9 1 7 3 7	
Внереализационные доходы (стр. 100 Приложения №1 к Листу 02)	020	2 5 4 2 4 0 2	
Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (стр. 130 Приложения № 2 к Листу 02)	030	5 5 5 9 6 3 3 7 7	
Внереализационные расходы (стр. 200 + стр. 300 Приложения № 2 к Листу 02)	040	3 9 8 3 6 8 4	
Убытки (стр. 360 Приложения № 3 к Листу 02)	050		
Итого прибыль (убыток) (стр.010+стр.020-стр.030-стр.040+стр.050)	060	1 3 8 7 0 7 8	
Доходы, исключаемые из прибыли	070		
Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением его функций, и облагаемая по налоговой ставке 0 %	080		
Сумма льгот, предусмотренных законодательством Российской Федерации	090		
Налоговая база (стр.060 - стр.070 - стр.080 - стр.090 - стр.400 Приложения №2 к Листу 02 + стр.100 Листов 05 + стр.530 Листа 06)	100	1 3 8 7 0 7 8	
Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период (стр. 150 Приложения № 4 к Листу 02)	110		
Налоговая база для исчисления налога (стр. 100 - стр. 110)	120	1 3 8 7 0 7 8	
в том числе в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4, 5 и 6 пункта 1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации)	130		
Ставка налога на прибыль – всего, (%)	140	2 0 . 0 0	
в том числе:			
в федеральный бюджет	150	2 . 0 0	
в бюджет субъекта Российской Федерации	160	1 8 . 0 0	
в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений абзацев 4, 5 и 6 пункта 1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации)	170		
Сумма исчисленного налога – всего	180	2 7 7 4 1 6	
в том числе:			
в федеральный бюджет (стр. 120 x стр. 150 : 100)	190	2 7 7 4 2	
в бюджет субъекта Российской Федерации (стр. 120-стр. 130) x стр. 160 : 100 + (стр. 130 x строка 170 : 100)	200	2 4 9 6 7 4	

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Г

ИНН 2 5 3 4 0 0 4 1 6 4
 КПП 2 5 4 3 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 4

Лист 02 (продолжение)

Показатели 1	Код строки 2	Сумма в рублях 3
Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период – всего, в том числе:	210	
в федеральный бюджет	220	
в бюджет субъекта Российской Федерации	230	
Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога согласно порядку, установленному статьей 311 Налогового кодекса Российской Федерации	240	
в том числе:		
в федеральный бюджет	250	
в бюджет субъекта Российской Федерации	260	
Сумма налога к доплате		
в федеральный бюджет (стр. 190 - стр. 220 - стр. 250)	270	
в бюджет субъекта Российской Федерации (стр. 200 - стр. 230 - стр. 260)	271	
Сумма налога к уменьшению		
в федеральный бюджет (стр. 220 + стр. 250 - стр. 190)	280	2 7 7 4 2
в бюджет субъекта Российской Федерации (стр. 230 + стр. 260 - стр. 200)	281	2 4 9 6 7 4
Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих к уплате в квартале, следующем за текущим отчетным периодом	290	
в том числе:		
в федеральный бюджет	300	
в бюджет субъекта Российской Федерации	310	
Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в первом квартале следующего налогового периода	320	
в том числе:		
в федеральный бюджет	330	
в бюджет субъекта Российской Федерации	340	

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Г

ИНН 2 5 3 4 0 0 4 1 6 4
 КПП 2 5 4 3 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 6

Приложение №2 к Листу 02

Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняваемые к внереализационным расходам

	номер	вид
Признак налогоплательщика (код) 1		
Лицензия: серия		/
Показатели	Код строки	Сумма в рублях
1	2	3
Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам	010	5 0 8 8 5 3 8 9 6
Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю в текущем отчетном (налоговом) периоде, относящихся к реализованным товарам	020	5 0 8 2 5 6 2 8 4
в том числе стоимость реализованных покупных товаров	030	4 7 1 0 9 4 8 1
Косвенные расходы – всего	040	3 7 7 4 3 1
в том числе:		
суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением налогов, перечисленных в статье 270 Налогового кодекса Российской Федерации	041	
расходы на капитальные вложения в соответствии с абзацем вторым пункта 9 статьи 258 Налогового кодекса Российской Федерации в размере:		
не более 10%	042	
не более 30%	043	
расходы, осуществленные налогоплательщиком-организацией, использующим труд инвалидов, согласно подпункту 38 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации	045	
расходы налогоплательщиков - общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, согласно подпункту 39 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса	046	
расходы на приобретение права на земельные участки, указанные в пунктах 1 и 2 статьи 264.1 Налогового кодекса Российской Федерации, признаваемые расходами отчетного (налогового) периода – всего	047	
из них при признании расходов:		
в течение срока, определенного налогоплательщиком (но не менее 5 лет)	048	
в размере, не превышающем 30% налоговой базы предыдущего налогового периода	049	
в течение срока, установленного договором при приобретении земельного участка на условиях рассрочки	050	
в течение срока действия договора аренды земельного участка, не подлежащего государственной регистрации	051	
расходы на НИОКР	052	
в том числе не давшие положительного результата	053	
из суммы по стр. 052 расходы на НИОКР по перечню, установленному Правительством Российской Федерации	054	
в том числе не давшие положительного результата	055	
Стоимость реализованных имущественных прав (кроме прав требований долга, указанных в Приложении № 3 к Листу 02)	059	
Цена приобретения реализованного прочего имущества и расходы, связанные с его реализацией	060	
Стоимость чистых активов предприятия, реализованного как имущественный комплекс	061	

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Г

ИНН 2 5 3 4 0 0 4 1 6 4
 КПП 2 5 4 3 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 7

Приложение №2 к Листу 02 (продолжение)

Показатели 1	Код строки 2	Сумма в рублях 3
Расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в т.ч. погашением) ценных бумаг профессиональными участниками рынка ценных бумаг сумма отклонения от максимальной (расчетной) цены	070	
Расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в том числе погашением) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг сумма отклонения от максимальной (расчетной) цены	071	
Расходы по операциям, отраженным в Приложении 3 к Листу 02 (стр. 350 Приложения № 3 к Листу 02)	072	
Суммы убытков прошлых лет по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно - коммунальной и социально - культурной сферы, учитываемые в уменьшение прибыли текущего отчетного (налогового) периода, полученной по указанным видам деятельности	073	
Сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	080	
Сумма убытка от реализации права на земельный участок, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	090	
Сумма надбавки, уплачиваемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	100	
Итого признанных расходов (сумма строк 010, 020, 040, 059-070,072,080-120)	110	
Сумма амортизации за отчетный (налоговый) период, начисленная: линейным методом	120	
в том числе по нематериальным активам	130	5 5 5 9 6 3 3 7 7
нелинейным методом	131	2 5 9 8 5 7 1
в том числе по нематериальным активам	132	
Метод начисления амортизации, отраженный в учетной политике (код)	133	
1 - линейный, 2 - нелинейный	134	
Внереализационные расходы – всего	135	
в том числе:	200	3 9 5 8 6 5 4
расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком	201	2 8 0 8 7 9 0
расходы по созданию резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов	202	
убыток от реализации права требования долга, относящийся к внереализационным расходам текущего отчетного (налогового) периода (с 1 января 2015 г. не применяется)	203	
расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, охрану недр и другие аналогичные работы	204	
штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, возмещение причиненного ущерба	205	3 8 1 8
расходы, полученные профессиональными участниками рынка ценных бумаг, осуществляющими дилерскую деятельность, включая банки, по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок не обращающимися на организованном рынке	206	

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Г

ИНН 2 5 3 4 0 0 4 1 6 4
 КПП 2 5 4 3 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 8

Приложение №2 к Листу 02 (продолжение)

Показатели 1	Код строки 2	Сумма в рублях 3
Убытки, приравняемые к внереализационным расходам – всего	300	2 5 0 3 0
в том числе:		
убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде	301	2 5 0 3 0
суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва	302	
Корректировка налоговой базы на выявленные ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым периодам, приведшие к излишней уплате налога, всего	400	
в том числе за:		
	401	
	402	
	403	

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Оборотно – сальдовая ведомость по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ООО
«Истком» за 2016 г., в руб.

Оборотно-сальдовая ведомость по счету 91 за 2016 г.

Счет Прочие доходы и расходы	Показа- тели	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
91	БУ			13 608 769,02	13 608 769,02		
	НУ			13 608 769,02	13 608 769,02		
91.01	БУ			2 366 801,78	2 366 801,78		
	НУ			2 366 801,78	2 366 801,78		
<...>	БУ			2 366 801,78			
	НУ			2 366 801,78			
Безвозмездное получение имущества, работ, услуг, имущественных прав	БУ				368 954,58		
	НУ				368 954,58		
Оприходование/списание товаров по инвентаризации	БУ				29 430,36		
	НУ				29 430,36		
Прибыль (убыток) прошлых лет	БУ				1 968 416,84		
	НУ				1 968 416,84		
91.02	БУ			4 437 582,73	4 437 582,73		
	НУ			4 437 582,73	4 437 582,73		
<...>	БУ				4 437 582,73		
	НУ				4 437 582,73		
Оприходование/списание товаров по инвентаризации	БУ			419 899,15			
	НУ			419 899,15			
Прибыль (убыток) прошлых лет	БУ			25 029,69			
	НУ			25 029,69			
Проценты к получению (уплате)	БУ			2 808 790,15			
	НУ			2 808 790,15			
Расходы на услуги банков	БУ			1 180 046,24			
	НУ			1 180 046,24			
Штрафы, пени и неустойки по хозяйственным договорам к получению (уплате)	БУ			3 817,50			
	НУ			3 817,50			
91.09	БУ			6 804 384,51	6 804 384,51		
	НУ			6 804 384,51	6 804 384,51		
<...>	БУ			6 804 384,51	6 804 384,51		
	НУ			6 804 384,51	6 804 384,51		
Итого	БУ			13 608 769,02	13 608 769,02		
	НУ			13 608 769,02	13 608 769,02		