

1.8. ПРОВЕРКА РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Попов М.В., аспирант

*Сочинский государственный университет
туризма и курортного дела*

В данной статье рассмотрены вопросы формирования методики аудита расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость (НДС) на примере организаций, совмещающих различные налоговые режимы, которые являются субъектами малого предпринимательства. Автором разработаны методические рекомендации, включающие программу проверки и аудиторские процедуры, применение которых позволит повысить качество и эффективность налогового аудита в части проверки расчетов с бюджетом по НДС.

Выступая управляемой системой (объектом управления), хозяйствующие субъекты подлежат обязательному аудиту, а также нуждаются в услугах, сопутствующих аудиту. Если хозяйствующий субъект по обороту капитала (выручка от реализации) или стоимости совокупных активов на конец года не попадает в круг субъектов, подлежащих обязательному годовому аудиту на предмет подтверждения достоверности финансовой отчетности и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета требованиям действующего законодательства, то он, как правило, испытывает потребность в получении квалифицированных услуг по широкому спектру вопросов своей деятельности. Экономические субъекты достаточно часто обращаются к аудиторам за помощью в оптимизации финансовой политики и ее составных элементов (инвестиционная, налоговая, ценовая, амортизационная, учетная, кредитная и др.), диагностирования финансового состояния и степени финансовой устойчивости, прогнозирования вероятности банкротства, технико-экономического обоснования привлечения заемных средств (и оценки их использования), бизнес-планирования, финансового планирования, формирования пояснительной записки к годовому отчету.

Представляется, что сфера взаимодействия аудиторских организаций с предпринимательским сообществом и формирующими его элементами будет расширяться как количественно, так и качественно, что обеспечит реализацию целевых установок организации бизнеса каждой из участвующих в договоре сторон. В перспективе развития аудита – усиление его прогностических функций, когда аудитор будет не просто составлять заключение по обнаруженным фактам, но и формулировать предложения относительно возможности повышения эффективности бизнеса, укрепления финансовой устойчивости и в целом потенциала конкурентоспособности как экономических систем (национальная, региональная экономика, малое предпринимательство), так и подсистем (отдельный хозяйствующий субъект или их комплекс).

На сегодняшний день отечественный аудит представляет собой институт современной экономики, играющий важнейшую роль в обеспечении достоверной информацией заинтересованных пользователей. В то же время аудит в Российской Федерации проходит стадию становления и трансформации в соответствии с международными аудиторскими стандартами.

В условиях реформирования системы бухгалтерского учета и налогообложения меняется функциональ-

ная направленность аудиторской деятельности – происходит пересмотр целей и задач аудита в сторону оценки финансового положения и перспективы деятельности организации в будущем. В свою очередь, в настоящее время стабильное финансовое положение предприятия во многом определяется величиной налоговых обязательств и существенностью налоговых рисков, что обуславливает возрастание роли налогового аудита. Именно на налоговый аудит заинтересованными пользователями возлагается задача получения полной, достоверной и объективной информации о правильности исчисления налоговых обязательств в соответствии с нормами налогового законодательства, от чего в свою очередь нередко зависит функционирование и развитие организации.

В данной статье вопросы формирования методики аудита расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость (НДС) рассмотрены на примере организаций, совмещающих различные налоговые режимы, которые в основном являются субъектами малого предпринимательства.

Налоговая составляющая данного раздела аудита расчетов с бюджетом по НДС достаточно слабо регламентирована действующими нормативными документами – не урегулирован ряд существенных вопросов, определяющих технологию налогового аудита, отсутствует четкое разграничение непосредственно аудита от его налоговой составляющей. Проблема тем более актуальна, что до настоящего времени отсутствуют методические разработки по организации и проведению налогового аудита в организациях, совмещающих различные налоговые режимы. Поэтому именно отраслевая направленность аудита расчетов с бюджетом по НДС является залогом повышения качества и эффективности проводимых аудиторских процедур.

Необходимость исследования неоднозначных и спорных моментов методики аудита расчетов с бюджетом по НДС в организациях, совмещающих различные налоговые режимы, обусловлена тем, что данная категория экономических субъектов достаточно велика. Особенно это касается малого предпринимательства искажения показателей налоговой отчетности которых сулит значительными налоговыми рисками.

Следует отметить, что в настоящее время проблемам непосредственно аудиту расчетов с бюджетом по НДС посвящено недостаточно специальных научных исследований, хотя отдельные аспекты, тем не менее, рассматривались в ряде монографий и периодических изданиях [9]. В то же время большинство работ, посвященных вопросам аудита НДС, сводится либо к изложению и комментированию положений действующего налогового законодательства, либо к описанию общих подходов, не раскрывая при этом выполнения конкретных аудиторских процедур.

Для аудиторской практики также характерна нехватка профессиональных рекомендаций, особенно в отраслевом разрезе, что создает трудности при разработке отраслевых внутрифирменных аудиторских стандартов, являющихся основой для эффективной организации и рациональной методики аудиторских проверок.

Основной научной и практической направленностью анализа методики аудита расчетов с бюджетом по НДС в организациях, совмещающих различные налоговые режимы, является раскрытие теоретико-методологических основ данного раздела налогового аудита, вопросов

его осуществления; большая практическая востребованность рационально построенной и эффективной методики, учитывающей особенности бухгалтерского и налогового учета организаций.

Одним из наиболее эффективных путей решения проблемы является выработка методики проверки каждого налога и участка налогового учета организации. Задача состоит в том, чтобы на стадии планирования проверки определить состав контрольных процедур. При проведении проверки необходимо запросить у аудируемого лица определенный набор документов и учетных регистров и, следуя заранее определенной методике, осуществлять проверку.

В настоящее время можно выделить четыре основных подхода к созданию методик аудита: бухгалтерский, юридический, специальный и отраслевой [4].

- Бухгалтерский подход является традиционным. Он заключается в разработке методик проверки по различным разделам бухгалтерского учета.
- Юридический подход включает разработку методик проверки различных вопросов с юридической точки зрения, т.е. более глубокое изучение правовой стороны отражения хозяйственной деятельности экономического субъекта в учете.
- Специальный подход заключается в разработке методик проверки групп экономических субъектов, обладающих общими специальными признаками (структурой управления, структурой капитала, численностью работников, организационно-правовой формой, налоговым режимом и др.).
- При отраслевом подходе разрабатываются методики аудита экономических субъектов в зависимости от вида их деятельности. К таким методикам можно отнести методики аудита предприятий торговли, сельскохозяйственных предприятий, строительных организаций, банков, страховых организаций и др.

При разработке методики аудита в организациях, совмещающих различные налоговые режимы, целесообразно использовать специальный подход с учетом положений Методики аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами». К специальным методикам относятся методики проверки предприятий, работающих в условиях специальных налоговых режимов, – по упрощенной системе налогообложения, системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Методика аудита расчетов с бюджетом по НДС

Методика аудита расчетов с бюджетом по НДС в организациях, совмещающих различные налоговые режимы, является составной частью общей методики аудита НДС, поэтому основные разделы аудита совпадают, имеется лишь специфика в осуществлении конкретных аудиторских процедур.

1. Раздел 1 «Цель и задачи аудита расчетов с бюджетом» раскрывает цели и задачи аудиторской проверки расчетов с бюджетом по НДС в организациях, совмещающих различные налоговые режимы.
2. Раздел 2 «Перечень основных нормативных документов, регулирующих порядок исчисления и уплаты соответствующих налогов» содержит все нормативные акты, регулирующие установленные правила ведения налогового и бухгалтерского учета, порядок налогообложения проверяемых налогов и хозяйственных операций, связанных с объектом проверки. Перечень основных нормативных документов включает Налоговый кодекс РФ (НК РФ), законодательные акты субъектов РФ и органов местного самоуправления, принятые в соответствии с НК РФ нормативно-правовые

акты (письма Министерства финансов РФ (Минфин РФ), Федеральной налоговой службы РФ (ФНС РФ)), методические указания, инструкции, которыми должен руководствоваться аудитор при проверке базы соответствующего налога. Кроме того, при осуществлении аудита аудитору целесообразно использовать многочисленную арбитражную практику по вопросам раздельного учета НДС, восстановления сумм НДС.

3. Раздел 3 «Объем аудита» содержит количество аудиторских процедур, которые необходимы для достижения цели аудита при данных обстоятельствах.
4. В разделе 4 «План аудиторской проверки» изложена очередность проведения аудита по соответствующему объекту с описанием работы аудитора. Дан перечень вопросов для проведения типовых опросов на этапе планирования аудиторской проверки. Вопросник аудитора для составления программы проверки содержит вопросы, которые необходимо включить в план проверки. Все вопросы направлены на выявление возможных нарушений в организации исчисления соответствующих налогов, оформлении документов, заполнении деклараций, внутреннего контроля. Вопросы целесообразно составлять в виде таблиц с вариантами ответов и выводов.
5. В разделе 5 «Программа аудиторской проверки» определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита.
6. Раздел 6 «Источники информации, используемые при аудите» содержит документы, служащие основанием для отражения в учете операций, которые формируют налоговые базы проверяемых налогов.
7. Раздел 7 «Классификатор возможных нарушений и типовых ошибок» содержит наиболее часто встречающиеся нарушения по соответствующим налогам [5].

Аудиторская проверка правильности исчисления НДС

Аудиторская проверка правильности исчисления НДС в организациях, совмещающих различные налоговые режимы, основывается на общих принципах, подходах при проведении аудита НДС в целом, основополагающими задачами которого являются:

- проверка соблюдения действующего законодательства в части расчетов с бюджетом по НДС;
- проверка правильности оформления первичных документов, на основании которых исчисляется налог, определение налоговой базы, налоговых вычетов по налогу;
- проверка правильности расчета сумм налога, подлежащих уплате в бюджет или возмещению из бюджета.

Целью методических рекомендаций является представление руководства по практическому применению основных принципов и стандартов аудита на базе конкретного рабочего материала по отдельной области аудита – исчисление налога на добавленную стоимость в организациях, совмещающих различные налоговые режимы.

Сложность данного раздела аудита НДС заключается в том, что аудитору в работе помимо, собственно, норм налогового, бухгалтерского законодательства необходимо использовать широкий перечень основных нормативных документов, регулирующих деятельность субъектов малого предпринимательства.

Перечень нормативных документов, регулирующих деятельность субъектов малого предпринимательства, которым должен руководствоваться аудитор при проверке включает [8]:

- федеральные законы, регулирующие правовые основы деятельности субъектов малого предпринимательства, например, Федеральный закон от 24 июля 2007 г. №209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ»;

- нормативные документы, регулирующие различные вопросы деятельности субъектов малого предпринимательства;
- нормативные документы, устанавливающие порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, например, Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (утверждены приказом Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. №64н) аудиторю следует учитывать специфику организации бухгалтерского учета малого предприятия.
- нормативно-правовые акты субъектов РФ, муниципальных образований; а также нормативно-правовые акты, принятые в соответствии с НК РФ (большинство вопросов, связанных с исчислением НДС при совмещении общего режима налогообложения и специальных налоговых режимов НК РФ в должной степени не урегулированы, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах разъясняются в письмах, ответах на запросы официальных ведомств).

Наибольшие сложности при проведении аудита расчетов с бюджетом по НДС в организациях, совмещающих различные налоговые режимы, возникают вследствие часто меняющегося законодательства РФ о налогах и сборах, что непосредственным образом влияет на программу и план аудиторской проверки в целом.

Ведение раздельного учета сумм НДС

Ведение раздельного учета сумм НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения операции, вызывает у бухгалтеров множество вопросов.

Трудоемкость данного процесса, отсутствие четкого нормативно-правового регулирования предполагает повышенную зону риска системы бухгалтерского и налогового учета. Для многих организаций весьма существенным объектом аудита является такой раздел аудита НДС, как аудит раздельного учета сумм НДС в организациях, совмещающих различные налоговые режимы.

Учитывая положения Федерального закона от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и методики аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобренной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол №1 от 11 июля 2000 г., целью аудита раздельного учета сумм НДС является выражение мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, применяемой в организации методики раздельного учета сумм НДС, предъявленных продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом операции, так и освобожденные от налогообложения.

До начала проведения аудита раздельного учета сумм НДС, предъявленных налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), в случае осуществления им деятельности облагаемой и необлагаемой НДС, аудиторю необходимо ознакомиться с учетной политикой аудируемого лица.

В НК РФ закреплено положение, согласно которому налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей единому налогу на вмененный доход (ЕНВД), иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, и

предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения (п. 7 ст. 346.26 НК РФ).

Порядок учета «входного» НДС при совмещении общего режима и спецрежима в виде ЕНВД определяется нормами ст. 170 НК РФ. Так, согласно п. 4 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения операции:

- учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам (НМА), имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС;
- принимаются к вычету в соответствии со ст. 172 НК РФ по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и НМА, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС;
- принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и НМА, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

В ст. 170 НК РФ по поводу раздельного учета и порядка его ведения сказано, что в аналогичном порядке ведется раздельный учет сумм налога плательщиками, переведенными на уплату ЕНВД.

При этом в НК РФ нет четкого определения, что подразумевается под ведением раздельного учета, в каких случаях он обязателен, а когда может не вестись, как его организовать и какими документами можно подтвердить в случае возникновения разногласий с налоговыми органами.

В связи с тем, что законодательство по НДС предъявляет жесткие требования к порядку принятия налога к вычету, важно определить, что понимается под ведением раздельного учета: гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость», равно как и другими нормативными документами, этот вопрос четко не определен.

Основное внимание аудитор должен уделить правильности организации раздельного учета, под которым можно понимать любую обоснованную методику, закрепленную в учетной политике организации и позволяющую достоверно определить необходимые показатели.

Анализируя систему раздельного учета, аудитор может принимать к рассмотрению любые документы, на основании которых можно достоверно определить, какая часть НДС относится к облагаемой, а какая – к не облагаемой налогом деятельности. Организация может, к примеру, вести учет облагаемой и не облагаемой НДС выручки на основе как специально открытых субсчетов к счетам реализации, так и данных аналитического учета, определять обороты, рассчитывая их исходя из зарегистрированных в журналах счетов-фактур и т.п. Формы раздельного учета (т.е. как технически производится учет – на счетах, субсчетах, в ведомостях или единым расчетом за месяц и т.п.) не играют роли и могут быть различными.

При рассмотрении легитимности ведения аудируемым лицом раздельного учета аудиторю необходимо учитывать положительную арбитражную практику по вопросам формы ведения раздельного учета.

Мнение официальных органов по данному вопросу высказывалось в письмах Минфина РФ от 14 мая 2008 г. №03-07-11/192, от 11 января 2007 г. №03-07-15/02. Суть данных разъяснений сводится к тому, что налогоплательщики, осуществляющие операции, подлежащие налогообложению НДС, так и не облагаемые этим налогом в связи с уплатой единого налога на вмененный доход, суммы НДС по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, подлежащих налогообложению, принимают к вычету в соответствии со ст. 172 НК РФ, а суммы налога по товарам (работам, услугам), используемым для операций, не облагаемых НДС в связи с уплатой единого налога на вмененный доход, учитывают в стоимости этих товаров согласно п. 2 ст. 170 НК РФ. При этом в отношении указанных сумм налога в каждом налоговом периоде должен вестись раздельный учет.

В письме Минфина РФ от 11 января 2007 г. №03-07-15/02 сказано, что при отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) восстановлению подлежат суммы налога, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в частности, относящимся к общехозяйственным расходам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операций.

Аналогичная позиция представлена в письме ФНС РФ от 2 февраля 2007 г. №ШТ-6-03/68@.

Таким образом, при проведении данного раздела аудита НДС аудиторю необходимо проверить правильность применения налогового вычета суммы НДС, предъявленные продавцами по товарам (работам, услугам), используемых для осуществления операций, облагаемых НДС; правильность учета сумм НДС в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, не облагаемых НДС.

Одним из спорных моментов методики аудита НДС является порядок расчета пропорции сумм НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения операции.

«Входной» НДС по товарам (работам, услугам), используемым как в облагаемой, так и не облагаемой ЕНВД деятельности, в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ принимается к вычету пропорционально доли стоимости отгруженных товаров, работ, услуг, имущественных прав, операции по реализации которых подлежат обложению НДС, в общей стоимости товаров, работ, услуг, имущественных прав, отгруженных за налоговый период (без учета налога).

Первый вопрос, который сразу же возникает: что понимать под стоимостью отгруженных товаров (работ, услуг)? НК РФ не поясняет, в каком порядке следует определять указанную пропорцию.

Исходя из анализа норм, регулирующих порядок определения налоговой базы по НДС, можно сделать вывод, что стоимость отгруженных товаров представляет собой выручку от реализации (п. 2 ст. 153, ст. 154 и 40 НК РФ).

Мнение официальных органов заключается в том, что под стоимостью отгруженных товаров, работ, услуг, имущественных прав для организаций торговли, как следует из ст. 249 НК РФ, подразумевается товарооборот (без учета НДС) (письмо Минфина РФ от 20 мая 2005 г. №03-06-05-04/137, постановление Федерального арбитражного суда (ФАС) ВСО от 13 марта 2006 г. №А33-13545/05-Ф02-899/06-С1, постановление ФАС СЗО от 17 апреля 2006 г. №А26-10035/2005-25).

Поэтому аудиторю при проверке правильности расчета пропорции рекомендуется придерживаться именно этой точки зрения.

Налогоплательщик имеет право не применять положения п. 4 ст. 170 НК РФ к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 172 НК РФ.

При этом, анализируя положения п. 4 ст. 170 НК РФ, возникает вопрос: могут ли этой нормой пользоваться организации, осуществляющие торговую деятельность?

Позиция официальных органов по данному вопросу утвердительно. Например, в письме от 29 января 2008 г. №03-07-11/37 Минфина РФ финансисты разъясняют: по нашему мнению, норму п. 4 ст. 170 НК РФ возможно применить также в отношении торговой деятельности.

По поводу порядка расчета пятипроцентного барьера Минфин РФ в письме от 18 октября 2007 г. №03-07-15/159 разъясняет, что расчет 5% расходов на производство товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, следует производить, исходя из объема расходов на производство не облагаемых налогом на добавленную стоимость товаров (работ, услуг) в общем объеме совокупных расходов на производство. При этом Министерство по налогам и сборам РФ в письме от 17 июня 2005 г. №19-11/43215 уточняет, что все суммы НДС, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг) в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 172 НК РФ.

Однако финансовые и налоговые органы утверждают, что указанное положение не распространяется на плательщиков ЕНВД. При применении права на освобождение от раздельного учета следует учитывать, что данное положение распространяется только на плательщиков НДС, так как в данном случае речь идет об операциях, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 149 НК РФ (письмо ФНС РФ от 19 октября 2005 г. №ММ-6-03/886@, письмо ФНС РФ от 31 мая 2005 г. №03-1-03/897/8@; письмо Минфина РФ от 8 июля 2005 г. №03-04-11/143). В противовес этой позиции можно представить следующие аргументы:

- непосредственно в п. 4 ст. 170 НК РФ речь идет и о налогоплательщиках, переведенных на уплату ЕНВД (норма абз. 6 п. 4 ст. 170 НК РФ), которые ведут раздельный учет в порядке, изложенном в этом пункте;
- непосредственно в последнем абзаце нет указания на невозможность применения правила 5% плательщиками ЕНВД;
- имеет место положительная судебная практика (постановления ФАС ПО от 23 сентября 2004 г. №А55-15174/03-

22, от 21 июня 2005 г. №А12-35622/04-С60, от 11 мая 2004 г. №А57-1406/03-22; ФАС СЗО от 12 января 2006 г. №А66-3077/2005, от 25 ноября 2004 г. №А66-563-04 и др).

Таким образом, при наличии неясностей законодательного регулирования аудитор необходимо выражать свое мнение, основываясь на свое профессиональное суждение.

Итак, раздельный учет налогоплательщик может не вести в случае, если заведомо знает, в каком из видов деятельности будут использоваться приобретаемые товары, а также в том случае, когда доля расходов на производство (приобретение) товаров, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, составляет не более 5% от общей суммы расходов на производство (приобретение) товаров. В остальных случаях ведение раздельного учета обязательно.

На основании анализа сложившейся арбитражной практики по вопросу ведения раздельного учета по НДС можно составить перечень документов, которые подтверждают его ведение.

1. Приказ (распоряжение) об учетной политике организации и методике ведения раздельного учета (постановления ФАС МО от 18 июля 2006 г., от 24 июля 2006 г. №КА-А40/5958-06-Б, от 19 января 2006 г., от 16 января 2006 г. №КА-А40/13686-05, от 15 сентября 2005 г. №КА-А40/8454-05-П, ФАС ПО от 25 апреля 2006 г. №А55-9050/2005-22).
2. Счета-фактуры, копии книги покупок и книги продаж (постановление ФАС ВВО от 14 ноября 2005 г. №А28-11241/2005-380/23).
3. Первичные документы (платежные поручения об уплате налога, справки-расчеты, акты и т.п.) (постановление ФАС СЗО от 19 января 2007 г. №А56-41230/2005).

4. Оборотно-сальдовая ведомость, бухгалтерская справка по ведению раздельного учета НДС по общехозяйственным операциям (постановление ФАС МО от 30 января 2006 г. №КА-А40/62-06).
5. Копии книг учета доходов, расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя (постановления ФАС ВСО от 19 февраля 2007 г. №А19-21040/06-Ф02-546/07, ФАС ДВО от 6 августа 2007 г. №Ф03-А80/07-2/1836).
6. Карточка бухгалтерского учета и журнал проводок по счету 19 (постановление ФАС МО от 4 октября 2006 г. №КА-А40/9529-06).
7. Регистры бухгалтерского учета (постановление ФАС ПО от 17 июня 2004 г. №А55-15867/03-11).

Таким образом, аудитор следует уделять внимание не только организации и ведению раздельного учета «входного» НДС, но и документальному подтверждению ведения такого учета; именно данные документы позволят организации отстоять свою позицию в споре с налоговыми органами.

Аудиторы постоянно работают над тем, чтобы максимально сократить время проверки, не снижая при этом ее качества и, следовательно, не увеличивая аудиторский риск.

Одним из наиболее эффективных путей решения проблемы является разработка четкой программы проверки. При этом проверка различных элементов осуществляется по единой схеме, что позволяет сократить время проведения проверки, одновременно повысив ее качество. Состав контрольных процедур следует определять на стадии планирования, а сами процедуры разработать в форме внутрифирменных стандартов аудиторской фирмы.

Таблица 1

РАЗДЕЛ ПРОГРАММЫ АУДИТА РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА СУММ НДС

№	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Методы получения аудиторских доказательств	Информационная база	Возможные нарушения
1	Проверка правильности ведения раздельного учета	Инспектирование, документальное исследование расчетных и аналитических данных, аналитические процедуры	Хозяйственные операции, бухгалтерские регистры по сч. 19 (в разрезе субсчетов), 68/ндс, 62, 62/авансы, 76; обороты по сч. 90/1, счета-фактуры, книги покупок, книги продаж, журналы полученных и выставленных счетов-фактур, налоговые декларации по НДС, книга доходов и расходов, регистры налогового учета сумм «входного» НДС. Взаимосвязь контрольных точек аудирования: сравнение оборотов по сч. 68/ндс с данными стр. 220 раздела 3 декларации	Неверное определение суммы «входного» НДС по субсчетам сч. 19 «НДС». Неправомерное применение вычета сумм НДС по товарам (работам, услугам), используемым в деятельности, необлагаемой НДС. Неведение раздельного учета либо ведение с нарушением ст. 170, 346.26 НК РФ
2	Проверка документального оформления (подтверждения) ведения раздельного учета	Письменные и устные опросы, анализ полученной информации	Приказ об учетной политике для целей налогового учета, рабочий План счетов; анализ содержания учетной политики для целей налогового учета	Отсутствие порядка ведения раздельного учета в учетной политике, недостаточное или неадекватное описание учетной политики либо закрепление методов учета, отличных от установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету и налоговым законодательством
3	Проверка правильности определения пропорции	Подтверждение, пересчет	Обороты по сч. 19 (в разрезе субсчетов), 68, 76; обороты по сч. 90/1, счета-фактуры, книги покупок, книги продаж, журналы полученных и выставленных счетов-фактур, налоговые декларации по НДС, регистры налогового учета сумм «входного» НДС	Неверный расчет пропорции вследствие определения стоимости отгруженных товаров с учетом НДС
4	Проверка правильности расчета 5%-го барьера	Подтверждение, проверка документов, пересчет	Регистры расходов на производство товаров (работ, услуг), регистры налогового учета сумм «входного» НДС	Неверный расчет 5%-го барьера вследствие искажения затрат, включаемых в состав расходов на производство товаров (работ, услуг)

Наиболее универсальной является применяемая в настоящее время аудиторами трехступенчатая методика проверки. Сначала выявляются общие недостатки в работе аудируемой организации, которые могут быть связаны с различными нарушениями и злоупотреблениями. Затем осуществляются контрольные действия, направленные на выявление признаков, указывающих на возможность совершения конкретных нарушений. Детальный контроль производится только на тех участках, на которых выявлены неблагоприятные отклонения, где и выявляются конкретные нарушения и недостатки.

При разработке такой программы необходимо четко представлять себе, какие нарушения и злоупотребления в бухгалтерском учете чаще всего могут быть и какими контрольными действиями их можно выявить. Однако следует принимать во внимание факторы, влияющие на процесс планирования и проведения аудита (условия договора, сроки проведения, вид деятельности проверяемого экономического субъекта и т.д.). Применение общего подхода без учета особых факторов делает программу проверки и применяемую общую методику формальной и неэффективной [6].

В табл. 1 представлен предлагаемый раздел программы аудита раздельного учета сумм НДС.

Применение данной программы аудита НДС позволит на первоначальном этапе аудиторского сопоставления данные аналитического и синтетического учета и установить их взаимосвязь с показателями бухгалтерской, налоговой отчетности. Несопоставимость некоторых показателей может служить сигналом о недостоверности отчетных данных.

Другим немаловажным вопросом аудита НДС в организациях, совмещающих различные налоговые режимы, является восстановление сумм НДС при переходе на спецрежимы.

При переходе на упрощенную систему налогообложения (УСН) и ЕНВД суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и НМА, и имущественным правам, не использованным для облагаемых НДС операций, подлежат восстановлению. Они восстанавливаются в налоговом периоде, предшествующем переходу на эти режимы, в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ (п. 3 ст. 170 НК РФ).

Порядок восстановления НДС зависит от нескольких факторов: от вида имущества и от того, полностью или частично организация переходит на ЕНВД (рис. 1).

По основным средствам и НМА восстановлению подлежит принятый к вычету налог в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости, без учета переоценки (пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ). Суммы восстановленного налога с остаточной стоимости основных средств и НМА относятся на затраты и учитываются в составе прочих расходов согласно ст. 264 НК РФ (п. 3 ст. 170 НК РФ).

На уплату ЕНВД может быть переведен один из видов деятельности, осуществляемых организацией, а в отношении другого будет применяться общий режим. Возможны два варианта: основные средства и НМА используются только во «вмененной» деятельности или одновременно в обоих видах деятельности. В первом случае соответствующие суммы налога восстанавливаются в указанном выше порядке. Во втором – суммы «входного» НДС, ранее правомерно принятые к вычету, подлежат восстановлению и уплате в бюджет в первом нало-

говом периоде после перехода на специальный режим, исходя из пропорции, которая определяется в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ. При этом доля выручки рассчитывается по итогам первого налогового периода по НДС, в котором началась «вмененная» деятельность. Об этом сказано в письме ФНС РФ от 2 мая 2006 г. №ШТ-6-03/462@ на основании разъяснений Минфина РФ от 13 апреля 2006 г. №03-04-15/77.

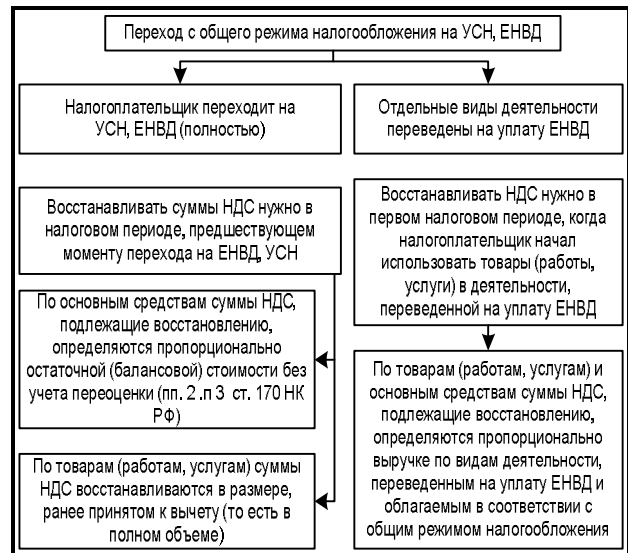


Рис. 1. Переход с общего режима налогообложения на уплату ЕНВД, УСН

Если порядок восстановления сумм НДС по основным средствам уже довольно подробно разъяснен в многочисленных письмах официальных ведомств, то по товарам и другим активам, которые налогоплательщики купили до перехода на ЕНВД, информации довольно мало.

Среди специалистов налоговых органов существует мнение, что если товары и материалы куплены до перехода на уплату ЕНВД, а используются в деятельности, облагаемой ЕНВД, то суммы НДС по ним следует восстановить. Но что понимается под этими словами? Может быть, куплены и нетронутыми остались лежать на складе, а может, если речь идет о материалах, куплены, но уже списаны в производство (а произведенный из них продукт будет реализован в период уплаты ЕНВД)?

Федеральная налоговая служба РФ выпустила письмо от 24 ноября 2005 г. №ММ-6-03/988@, в котором указано, что восстановлению подлежат сумма НДС, уплаченная поставщикам по приобретенным материальным ресурсам, а также товарам, которые:

- использовались в производстве готовой продукции, реализованной уже после перехода на спецрежим;
- не использовались в производстве готовой продукции и на момент перехода на уплату ЕНВД остались на складе.

Однако письма налогового (равно как и финансового) ведомства носят рекомендательный характер. В данном случае работа, выполняемая аудитором для формирования своего мнения, основывается на его профессиональном суждении в отношении сбора необходимых аудиторских доказательств учета товаров, материалов.

В случае, если организацией оказываются услуги, выполняются работы, необходимо учитывать следующее. В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ НДС принимается к вычету только после того, как услуги или ра-

боты приняты к учету. Следовательно, если услуга не оказана (работа не выполнена) на момент перехода на уплату ЕНВД, то есть если на тот момент не было акта о приемке услуг (работ), о восстановлении НДС речь не идет, так как налог не был зачтен.

Если же организация или индивидуальный предприниматель приняли на учет услуги или работы (а значит, они уже были оказаны или выполнены) в тот период, в котором они являлись плательщиками НДС, то суммы налога были правомерно приняты к вычету до перехода на уплату ЕНВД. Таким образом, восстанавливать ничего не нужно. При этом с услугами подобная ситуация складывается всегда. Это следует из определения самой услуги, приведенного в п. 5 ст. 38 НК РФ: услугой признается «деятельность, результаты которой... реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности». То есть если услуга была оказана (и НДС принят к вычету), ее результат был полностью потреблен еще при общем режиме налогообложения, и в деятельности, переведенной на ЕНВД, он не используется.

А вот с работами ситуация иная. Случается, что работа полностью выполнена еще при общем режиме, а ее результат «актуален» и после перехода на ЕНВД. Например, для фирмы разработали проектную документацию. Она приняла эту работу к учету и поставила к вычету сумму «входного» НДС. Затем фирма стала плательщиком ЕНВД и использовала проектную документацию уже во «вмененной» деятельности (при строительстве магазина розничной торговли). В таком случае сумму НДС по оказанным ранее работам необходимо восстановить.

Специальный порядок восстановления сумм налога действует в отношении объектов недвижимости, которые будут использоваться в облагаемых и необлагаемых НДС операциях (п. 6 ст. 171 НК РФ). Так, суммы НДС, принятые к вычету по недвижимому имуществу, перечисленному в этом пункте, подлежат восстановлению в течение 10 лет с того момента, когда указанные объекты начали амортизироваться. Исключение составляют основные средства, которые полностью самортизированы (или с момента ввода которых в эксплуатацию прошло не менее 15 лет).

В НК РФ прямо не говорится, в каких из перечисленных случаев налог по недвижимости восстанавливается по правилам, установленным п. 6 ст. 171 НК РФ, а в каких следует пользоваться общим порядком восстановления налога по основным средствам, приведенным в п. 3 ст. 170 НК РФ.

По разъяснениям специалистов ФНС России порядок восстановления НДС, определенный в п. 6 ст. 171 НК РФ, применяется по тем объектам недвижимости, которые:

- начали амортизироваться с 1 января 2006 г. (это также следует из Порядка заполнения налоговой декларации по НДС... утв. приказом Минфина РФ от 28 декабря 2005 г. №163н);
- и продолжают использоваться самой организацией (предпринимателем) – налогоплательщиком (для операций, не облагаемых НДС (ст. 149 НК РФ), для операций, местом реализации которых не признается территория РФ (ст. 147, 148 НК РФ), при получении освобождения от исчисления и уплаты НДС (ст. 145 НК РФ)).

В иных случаях НДС, по мнению специалистов ФНС РФ, должен восстанавливаться по правилам, установленным п. 3 ст. 170 НК РФ. Это касается, в частности, переходе организации на упрощенную систему налогообложения. Фирма, перешедшая на УСН, плательщиком НДС не является: восстанавливать налог при-

дется в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанный режим, и в сумме, относящейся к остаточной стоимости таких основных средств. Аналогичная позиция приведена в письме ФНС РФ от 2 мая 2006 г. №ШТ-6-03/462@.

Если наряду с видом деятельности, облагаемым ЕНВД, осуществляются и иные виды деятельности, налоги по которым исчисляются в соответствии с общим режимом налогообложения, НДС по такому объекту недвижимости должен восстанавливаться по правилам, установленным п. 6 ст. 171 НК РФ. А именно: в декабре каждого года указанного выше срока в размере 1/10 суммы НДС, ранее принятой к вычету, с учетом пропорции.

Если же организация или предприниматель осуществляют только те виды деятельности, которые облагаются ЕНВД, они перестают быть плательщиками НДС. Соответственно, НДС по недвижимости надо будет восстановить по правилам, приведенным в п. 3 ст. 170 НК РФ, то есть одновременно исходя из остаточной стоимости в последнем налоговом периоде перед переходом на ЕНВД.

Применение нормы абз. 4 и 5 п. 6 ст. 171 НК РФ для плательщика НДС, перешедшего по одному или нескольким видам деятельности на уплату ЕНВД, либо просто осуществляющего не облагаемые НДС операции, значительно выгоднее применения нормы п. 3 ст. 170 НК РФ. Ведь во втором случае восстановление НДС осуществляется сразу крупной суммой.

Поэтому налоговые органы заинтересованы перераспределить налогоплательщика на норму п. 3 ст. 170 НК РФ в целях скорейшего восстановления налога. Для этого они стараются найти поводы, чтобы сократить количество случаев, в которых может применяться льготный порядок восстановления.

В частности, Минфин РФ настаивает, что абз. 4 и 5 п. 6 ст. 171 НК РФ могут быть применены только к тем объектам, которые начали амортизироваться после 1 января 2006 г. (письмо Минфина РФ от 13 апреля 2006 г. №03-04-11/65).

Если же дата начала начисления амортизации по объекту недвижимости приходится на период после 1 января 2006 г. и если помимо не облагаемой НДС деятельности налогоплательщик ведет еще и облагаемую НДС деятельность, то спор с налоговым органом по поводу правомерности применения нормы п. 6 ст. 171 НК РФ маловероятен.

Необходимо отметить, что хотя это прямо и не определено в НК РФ, но НДС, восстанавливаемый по недвижимости в связи с переходом на уплату ЕНВД, не удастся учитывать в расходах в целях налогообложения прибыли. Ведь восстановление НДС в данном случае происходит не до (как при использовании нормы п. 3 ст. 170 НК РФ), а после перехода на ЕНВД.

В силу п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. В данном же случае расходы организации в виде восстановленных и уплаченных в бюджет сумм НДС по основным средствам в виде недвижимости производятся в целях осуществления предпринимательской деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, а не деятельности, облагаемой налогом на прибыль.

Поскольку расходы организации в виде восстановленных и уплаченных в бюджет сумм налога на добавленную стоимость по основным средствам, товарам и

материалам, используемым организацией при осуществлении операций, облагаемых единым налогом на вмененный доход, произведены в целях осуществления предпринимательской деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, данные расходы в целях уплаты налога на прибыль организаций не учитываются» (письмо Минфина РФ от 5 октября 2006 г. №03-11-04/3/437).

В данном случае работа, выполняемая аудитором для формирования своего мнения, основывается на его профессиональном суждении в отношении подготовки выводов, сделанных на основе аудиторских доказательств, при определении обоснованности применения п. 6 ст. 171 НК РФ при восстановлении сумм НДС по объектам недвижимости, либо п. 3 ст. 170 НК РФ.

Таким образом, при применении норм НК РФ о восстановлении НДС по недвижимости могут возникнуть сложности, в связи с этим возможны случаи спора с налоговыми органами. Аудитору при проведении проверки необходимо учитывать, что в данном случае все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах трактуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

В табл. 2 представлен предлагаемый раздел программы аудита сумм НДС подлежащих восстановлению.

Применение данной программы аудита НДС позволит определить характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления аудита сумм НДС, подлежащих восстановлению.

Следующим объектом аудита НДС в организациях, совмещающих различные налоговые режимы, является исчисление НДС при переходе со спецрежима на общую систему налогообложения.

Как сказано в абз. 2 п. 4 ст. 346.13 НК РФ, при переходе на общий режим в связи с утратой права на применение УСН суммы налогов исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь созданных

организаций. Налогоплательщики не уплачивают пени и штрафы за несвоевременное перечисление ежемесячных платежей в том квартале, в котором они перешли на иной режим налогообложения.

Итак, налогоплательщик не только исчисляет НДС за те налоговые периоды, в которых он в связи с утратой права на применение УСН перешел на общий режим налогообложения, но и имеет право на налоговые вычеты. В данном случае аудитору необходимо проконтролировать правильность применения налоговых вычетов по НДС.

Суммы НДС по товарам и материальным ресурсам, приобретенным в период применения УСН, принимаются к вычету в соответствии со ст. 171 и 172 НК РФ. Указанные налоговые вычеты используются с первого налогового периода, когда организация или предприниматель признается плательщиком НДС. Обязательные требования: сумма НДС до перехода на общий режим налогообложения не включена в состав расходов, уменьшающих налоговую базу при применении УСН, и все условия для вычетов по НДС, названные в ст. 171 и 172 НК РФ, выполнены. Такие разъяснения даны в письме ФНС РФ от 24 ноября 2005 г. №ММ-6-03/988@.

При этом аудитору необходимо проверить правильность включения в расходы затрат по приобретенным товарам.

Напомним, что в период применения УСН организация включает в расходы суммы НДС по приобретенным товарам, предназначенным для дальнейшей реализации, в том же порядке, что и затраты по оплате стоимости таких товаров. То есть одновременно должны быть выполнены такие условия:

- товары оприходованы (п. 2 ст. 346.17 НК РФ);
 - товары оплачены (п. 2 ст. 346.17 НК РФ);
 - товары реализованы (подп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ);
- поступила оплата от покупателя (подп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ и письмо Минфина РФ от 21 декабря 2006 г. №03-11-04/2/286).

Таблица 2

РАЗДЕЛ ПРОГРАММЫ АУДИТА СУММ НДС, ПОДЛЕЖАЩИХ ВОССТАНОВЛЕНИЮ

№	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Методы получения аудиторских доказательств	Информационная база	Возможные нарушения
1	Проверка правильности учета сумм НДС, принятых ранее к налоговому вычету и подлежащие восстановлению при переходе с общего режима налогообложения полностью на УСН, ЕНВД	Инспектирование, проверка документов, аналитические процедуры	Хозяйственные операции, бухгалтерские регистры по сч. 19 (в разрезе субсчетов), 68, 76; обороты по сч. 90/1, счета-фактуры, книги покупок, книги продаж, журналы полученных и выставленных счетов-фактур, налоговые декларации по НДС, регистры налогового учета сумм «входного» НДС. Взаимосвязь контрольных точек аудирования: сравнение оборотов по сч. 68/ндс с данными стр. 190 раздела 3 декларации	Восстановление сумм НДС после перехода на спецрежимы. Нарушение порядка восстановления сумм НДС вследствие неверного определения остаточной (балансовой) стоимости основных средств
2	Проверка правильности учета сумм НДС, принятых ранее к налоговому вычету и подлежащих восстановлению при переводе отдельных видов деятельности на уплату ЕНВД	Документальное исследование расчетных и аналитических данных, подтверждение, пересчет	Обороты по сч. 19 (в разрезе субсчетов), 68, 76; обороты по сч. 90/1, счета-фактуры, книги покупок, книги продаж, журналы полученных и выставленных счетов-фактур, налоговые декларации по НДС, регистры налогового учета сумм «входного» НДС	Нарушение порядка восстановления сумм НДС вследствие неверного определения пропорции по видам деятельности, переведенным на уплату ЕНВД и облагаемым в соответствии с общим режимом налогообложения
3	Проверка правильности восстановления сумм НДС в отношении объектов недвижимости	Документальное исследование расчетных и аналитических данных, подтверждение, пересчет	Обороты по сч. 19 (в разрезе субсчетов), 68, 01, 02, счета-фактуры, книги покупок, книги продаж, налоговые декларации по НДС	При полном переходе на ЕНВД сумма НДС не восстанавливается. Нарушение сроков восстановления НДС

На момент перехода с УСН на общий режим у фирмы может остаться товар, купленный для перепродажи, оприходованный, но не реализованный. Если затраты по такому товару не отнесены на расходы, уменьшающие налоговую базу при применении УСН, и товар предполагается использовать для операций, признаваемых объектом налогообложения по НДС, то сумму НДС можно принять к вычету при наличии таких документов, как, например, счет-фактура, полученный от поставщика, и первичный документ с выделенной суммой НДС.

А как быть с НДС, предъявленным поставщиками при приобретении основных средств? Рассмотрим две ситуации.

- Ситуация 1. Основное средство приобретено в период применения «упрощенки», а введено в эксплуатацию после перехода на общий режим налогообложения. Расходы по такому основному средству, в том числе суммы НДС, не включались в налоговую базу по УСН. Ведь согласно подп. 1 п. 3 ст. 346.16 НК РФ подобные затраты признаются в момент ввода основных средств в эксплуатацию. Вычет сумм НДС, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении объектов основных средств, производится в полном объеме после принятия этих объектов на учет (п. 1 ст. 172 НК РФ). То есть уже во время применения общего режима налогообложения организация примет к вычету суммы налога после ввода основного средства, не требующего монтажа, в эксплуатацию. Такая позиция отражена в письме Минфина РФ от 19 апреля 2007 г. №03-07-11/113.
- Ситуация 2. Организация до перехода на УСН приобрела основное средство. В момент перехода с УСН на общий режим налогообложения стоимость объекта не полностью списана в налоговом учете. Вычет сумм НДС в доле, приходящейся на остаточную стоимость основного средства в налоговом учете, после перехода на общую систему налогообложения не производится. К вычету принимаются суммы «входного» НДС по приобретенным основным средствам в полном объеме после принятия их на учет (п. 1 ст. 172 НК РФ). Такие разъяснения приведены, в частности, в письме ФНС РФ от 24 ноября 2005 г. №ММ-6-03/988@, согласованном с Минфином РФ.

Наиболее часто встречающиеся ошибки исчисления НДС встречаются при переходе организации с ЕНВД на общеустановленную систему налогообложения.

Так, организация с того месяца, в котором она перешла с уплаты ЕНВД на общий режим, становится плательщиком НДС. Можно ли принять к вычету суммы «входного» НДС по основным средствам, приобретенным в период применения ЕНВД, в доле, приходящейся на их остаточную стоимость? Нет, нельзя. Минфин РФ обосновывает это в письме от 7 февраля 2005 г. №03-04-11/19 следующим образом. Организации, уплачивающие ЕНВД в рамках предпринимательской деятельности, переведенной на этот спецрежим, не признаются плательщиками НДС: суммы «входного» налога были учтены в стоимости приобретенных основных средств (подп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ).

Фирмы – плательщики ЕНВД обязаны вести бухгалтерский учет. Правила формирования в бухучете стоимости основных средств установлены в ПБУ 6/01. Согласно п. 14 этого бухгалтерского стандарта, первоначальная стоимость, в которой основные средства приняты к учету, не изменяется. Исключение – случаи достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки основных средств. Суммы НДС, включенные в первоначальную

стоимость указанного имущества, не могут быть приняты к вычету.

Важным направлением аудита НДС в организациях, совмещающих различные налоговые режимы, является проверка проверки исчисления и уплаты НДС организациями, находящимися на УСН, ЕНВД.

В соответствии с пп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ лица, не признаваемые плательщиками НДС, но выставившие покупателю счет-фактуру с выделенной суммой налога должны исчислить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет. В письме от 5 октября 2007 г. №03-11-05/238 Минфин РФ подчеркнул, что «упрощенцы» обязаны руководствоваться данной нормой НК РФ.

За неуплату (неполную уплату) суммы НДС в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) предусмотрена налоговая ответственность в виде штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (ст. 122 НК РФ) Применима ли эта норма в рассматриваемом случае?

Арбитражная практика по данному вопросу складывается неоднозначно. Например, ФАС ЗСО в Постановлении от 31 мая 2007 г. №Ф04-3463/2007(34772-А81-31) отметил: налоговая ответственность, предусмотренная ст. 122 НК РФ, распространяется только на плательщиков НДС, а так как плательщики, находящиеся на УСН, таковыми не являются, эта норма в отношении них неприменима. Аналогичная позиция изложена и в постановлениях ФАС ЗСО от 18 октября 2007 г. №Ф04-7365/2007(39227-А75-27), от 17 июля 2007 г. №Ф04-4740/2007(36294-А27-41).

Поддерживают налогоплательщиков арбитражные суды и других округов, о чем свидетельствуют постановления:

- ФАС ВСО от 24 июля 2007 г. №А33-1553/06-Ф02-4542/07;
- ФАС СКО от 17 декабря 2007 г. №Ф08-8217/07-3068А, от 24 апреля 2007 г. №Ф08-824/2007-344А;
- ФАС УО от 28 апреля 2007 г. №Ф09-2990/07-С2, от 21 марта 2007 г. №Ф09-1803/07-С2 и др.

Однако имеются и противоположные решения, поэтому надеяться на то, что организация обязательно найдет поддержку со стороны судей, не стоит. Так, в постановлении от 13 сентября 2007 г. №А65-50/2007-СА2-41 ФАС ПО сделал вывод в пользу налоговых органов. Он основан на том, что п. 5 ст. 173 НК РФ прямо предусмотрена уплата НДС в бюджет лицами, не являющимися плательщиками этого налога, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС, поэтому ст. 122 НК РФ применима к плательщикам, находящимся на УСН. Аналогичные выводы содержат постановления:

- ФАС ВСО от 27 февраля 2007 г. №А33-787/06-Ф02-604/07, от 8 ноября 2006 г. №А33-11936/06-Ф02-0948/06-С1;
- ФАС ВВО от 17 января 2005 г. №А29-4214/2004а;
- ФАС ДВО от 11 февраля 2004 г. №Ф03-А51/03-2/3705 и др.

Таким образом, аудитору необходимо проконтролировать, в случае выставления счета-фактуры с выделенной суммой НДС, что налог должен быть уплачен в бюджет. При принятии иного решения необходимо учитывать арбитражную практику соответствующего округа.

Согласно п. 5 ст. 174 НК РФ плательщики НДС (налоговые агенты), в том числе перечисленные в п. 5 ст. 173 НК РФ, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета налоговую декларацию по НДС не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В рассматриваемых нормах НК РФ говорится только о налогоплательщиках (согласно также пп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ), в частности о плательщиках НДС, каковыми организации, перешедшие на спецрежимы, не являются. Поэтому, казалось бы, данная норма в случае несвоевременного представления налоговой декларации по НДС к ним неприменима. Президиум Высшего арбитражного суда РФ (ВАС РФ) в постановлении от 30 октября 2007 г. №4544/07 отметил: организация, не подающая под понятие налогоплательщиков (налоговых агентов), перечисленных в п. 5 ст. 173 НК РФ, не обязана представлять в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию по НДС, как это предусмотрено п. 5 ст. 174 НК РФ. Следовательно, она не может быть привлечена к ответственности за непредставление последней. Положительная арбитражная практика представлена также в постановлениях:

- ФАС ЗСО от 4 декабря 2007 г. №Ф04-8291/2007(40620-А70-6);
- ФАС ДВО от 18 октября 2007 г. №Ф03-А73/07-2/4176;
- ФАС ВВО от 4 сентября 2007 г. №А82-16957/2006-20 и др.

Но у финансового ведомства противоположное мнение, которое высказано в письмах от 23 октября 2007 г. №03-07-17/09 и №03-07-11/512. Оно подтверждается абз. 7 п. 3 Порядка заполнения налоговой декларации по НДС, в котором сказано, что при выставлении покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога организациями, находящимися на спецрежимах, представляются титульный лист и разд. 1 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика» декларации. Исходя из данной позиции, налоговые органы привлекают организации, находящиеся на спецрежимах, к ответственности по ст. 119 НК РФ.

Аудиторам при рассмотрении данного вопроса необходимо придерживаться этой точки зрения. Во избежание споров с налоговыми органами организации, применяющие УСН, ЕНВД, стоит позаботиться о своевременном представлении налоговой декларации по НДС в налоговые органы.

Мнения финансового и налогового ведомств по поводу возможности принятия покупателем к вычету НДС, предъявленного поставщиком – организацией, находящейся на спецрежиме различаются: Минфин РФ в письме от 11 июля 2005 г. №03-04-11/149 указал, что если поставщик, применяющий УСН, выставил покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС и при этом соблюдены все необходимые условия, то вычет налога применяется в общеустановленном порядке.

На практике налоговые инспекции часто отказывают в принятии к возмещению НДС из бюджета, руководствуясь официальной позицией фискальных ведомств. В письме ФНС РФ от 17 мая 2005 г. №ММ-6-03/404@ сказано, что если организация, не являющаяся плательщиком НДС, выставила покупателю счет-фактуру с выделенной суммой налога, то у покупателя право на вычет суммы налога не возникает, поскольку данный счет-фактура выставлен с нарушением порядка, установленного пп. 2 п. 5 ст. 169 НК РФ. В письме УФНС по г. Москве от 8 июля 2005 г. №19-11/48885 сказано, что НДС, неправомерно предъявленный такими хозяйствующими субъектами в счете-фактуре покупателям, к вычету у покупателя не принимается.

А вот арбитражные суды встают на сторону налогоплательщиков. Постановления президиума:

- ВАС РФ от 30 января 2007 г. №10627/06;
- ФАС ДВО от 5 декабря 2007 г. №Ф03-А73/07-2/5434;
- ФАС ЗСО от 10 декабря 2007 г. №А52-1380/2007;
- ФАС МО от 22 мая 2007 г. №КА-А40/4043-07;
- ФАС УО от 21 июня 2007 г. №Ф09-4844/07-С2.

В постановлении ФАС МО от 18 сентября 2007 г. №КА-А40/9401-07, например, отмечено: в случае ошибочного предъявления покупателю в счете-фактуре НДС¹, налогоплательщик либо лицо, не являющееся налогоплательщиком, или налогоплательщик, освобожденный от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, должны исчислить данный налог и перечислить его в бюджет (п. 5 ст. 173 и п. 4 ст. 174 НК РФ). При этом данное нарушение контрагентом покупателя налогового законодательства не может служить достаточным основанием для отказа покупателю-налогоплательщику в праве на применение налогового вычета, поскольку источник возмещения данного налога, исходя из требования п. 5 ст. 173 НК РФ, в бюджет заложено.

Если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему было известно о нарушениях, допущенных контрагентом, то в вычете НДС ему будет отказано.

Основные положения, рекомендации и выводы, рассмотренные в данной статье, ориентированы на их практическое использование работниками аудиторских фирм при налоговом аудите расчетов с бюджетом по НДС, так как позволяют более эффективно и комплексно применять методы проверки правильности исчисления налогов. Основные положения методики аудита НДС в организациях, совмещающих различные налоговые режимы, основаны на существующем законодательном и нормативном регулировании аудиторской деятельности, бухгалтерского учета, налогообложения, а также на практическом опыте проведения проверок.

В данной статье сделан акцент на спорные, законодательно неурегулированные моменты исчисления НДС, что непосредственно сказывается на характере аудиторских процедур методики аудита НДС, содержит методические рекомендации, порядок действия в той или иной ситуации, основные разделы программы аудита, а также подходы к осуществлению налогового аудита, которые в комплексе могут быть использованы для разработки соответствующего отраслевого внутрифирменного аудиторского стандарта. Указанные особенности методики аудита НДС позволяют максимально охватить наиболее значимые вопросы проверки, что будет способствовать повышению эффективности проверочных мероприятий в отношении налога на добавленную стоимость.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]: часть первая от 31.07.1998г. №146-ФЗ; часть вторая от 5 августа 2000г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы <Консультант плюс>
2. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
3. Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства

¹ Организация-«упрощенец» обязана уплатить НДС в бюджет в сумме, указанной в выставленных счетах-фактурах, независимо от того, ошибочно она это сделала или нет (письмо Минфина РФ от 23 марта 2007 г. №03-07-11/68).

ва РФ от 23 сентября 2002 г. №696 с последующими изменениями и дополнениями.

4. Аудит [Текст] : учебник / под ред. В.И. Подольского. – М. : Экономистъ, 2003. – 494 с.
5. Данилевский Ю.А. Аудит [Текст] / Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова. – М. : ФБК-Пресс, 2002.
6. Морозова Ж.А. Налоговый аудит [Текст] : прак. руководство. – М. : Статус-кво 97, 2006.
7. Морозова Ж.А. Планирование в аудите [Текст] : практ. руководство. – М. : Статус-Кво 97, 2006.
8. Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л. Бухгалтерский учет на малых предприятиях [Текст] : учеб. / В.Д. Новодворский, Р.Л. Сабанин. – М. : Велби, Проспект, 2006. – 296 с.
9. Суйц В.П., Шеремет А.Д. Аудит [Текст] / В.П. Суйц, А.Д. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 2000.

Ключевые слова

Финансовый анализ; бухгалтерский учет основных средств; налогообложение прибыли; финансовая отчетность; налог на прибыль организаций; бухгалтерский учет на малых предприятиях; аудит расчетов с бюджетом; аудит финансовой отчетности; стандарты аудиторской деятельности; кассовые операции.

Попов Михаил Владимирович

РЕЦЕНЗИЯ

В условиях реформирования системы бухгалтерского учета и налогообложения меняется функциональная направленность аудиторской деятельности – происходит пересмотр целей и задач аудита в сторону оценки финансового положения и перспективы деятельности организации в будущем. В свою очередь в настоящее время стабильное финансовое положение предприятия во многом определяется величиной налоговых обязательств и существенностью налоговых рисков, что обуславливает возрастание роли налогового аудита. Именно на налоговый аудит заинтересованными пользователями возлагается задача получения полной, достоверной и объективной информации о правильности исчисления налоговых обязательств в соответствии с нормами налогового законодательства, от чего в свою очередь нередко зависит функционирование и развитие организации.

В данной статье вопросы формирования методики аудита расчетов с бюджетом по НДС рассмотрены на примере организаций, совмещающих различные налоговые режимы, которые в основном являются субъектами малого предпринимательства.

Актуальность статьи заключается в том, что налоговая составляющая данного раздела аудита расчетов с бюджетом по НДС достаточно слабо регламентирована действующими нормативными документами – не урегулирован ряд существенных вопросов, определяющих технологию налогового аудита, отсутствует четкое разграничение непосредственно аудита от его налоговой составляющей. До настоящего времени отсутствуют методические разработки по организации и проведению налогового аудита в организациях совмещающих различные налоговые режимы. Поэтому именно отраслевая направленность аудита расчетов с бюджетом по НДС является залогом повышения качества и эффективности проводимых аудиторских процедур.

Необходимость исследования неоднозначных и спорных моментов методики аудита расчетов с бюджетом по НДС в организациях, совмещающих различные налоговые режимы, обусловлена тем, что данная категория экономических субъектов достаточно велика. Особенно это касается малого предпринимательства, искажения показателей налоговой отчетности которых сулит значительными налоговыми рисками.

Научная новизна статьи заключается в разработке методологических основ аудита расчетов с бюджетом по НДС в организациях совмещающих различные налоговые режимы.

Основные положения, рекомендации и выводы, рассмотренные в статье, ориентированы на их практическое использование работниками аудиторских фирм при налоговом аудите расчетов с бюджетом по НДС, так как позволяют более эффективно и комплексно применять методы проверки правильности исчисления налогов.

В данной статье сделан акцент на спорные, законодательно неурегулированные моменты исчисления НДС, что непосредственно сказывается на характере аудиторских процедур методики аудита НДС, содержит методические рекомендации, порядок действия в той или иной ситуации, основные разделы программы аудита, а также подходы к осуществлению налогового аудита, которые в комплексе могут быть использованы для разработки соответствующего отраслевого внутрифирменного аудиторского стандарта. Указанные особенности методики аудита НДС позволяют максимально охватить наиболее значимые вопросы проверки, что будет способствовать повышению эффективности

проверочных мероприятий в отношении налога на добавленную стоимость в целом.

Структура научной статьи содержит теоретическое обоснование и практическую разработку исследуемых вопросов, а также возможные пути их решения.

Написание статьи характеризуется полнотой и правильностью изложения, соответствует современному состоянию нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности, бухгалтерского учета, налогообложения, основные положения статьи достаточно обоснованы.

Статья написана на актуальную тему, правильно оформлена, имеет стилистическую направленность, рекомендуется для опубликования в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Кисилевич Т.И., д.э.н., профессор, преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита Сочинского Государственного Университета Туризма и Курортного Дела

1.8. CHECK OF CALCULATIONS WITH THE BUDGET UNDER THE TAX TO THE ADDED COST

M.V. Popov, the Competitor

Sochi State University for Tourism and Recreation

In the article are considered questions of audit technique of accounting the VAT in the organizations of small business, combining various tax systems.

The author develops the methodical recommendations including the program of check and audit procedures. Application of the offering audit model will allow to raise quality and efficiency of tax audit, concerning check of accounting with the budget under the VAT.

Literature

1. The tax code of the Russian Federation [the Electronic resource]: a part the first from July, 31st, 1998 №146-FL; a part the second from August, 5th, 2000 №117-FL. Access from legal system <Consultant plus>.
2. The federal law <About auditor activity> №307-FL from 30.12.2008.
3. The federal standarts of auditor activity approved by the Governmental order of the Russian Federation from 23.09.2002 №696, with the subsequent changes and additions.
4. Z.A. Morozova. Tax audit: practical textbook. – M.: IKK «The Status quo 97», 2006.
5. Z.A. Morozova. Planning in audit. Practical textbook. – M.: IKK «The Status quo 97», 2006.
6. V.D. Novodvorskij, R.L. Sabanin. Accounting in the organizations of small business. – M.: TK Velbi, Publishing house «The Prospectus», 2006. – 296 pages.
7. Audit: the textbook / edited by V.I. Podolski. – M.: Economist, 2003. – 494 pages.
8. V.P. Sujs, A.D. Sheremet. Audit. Infra – M, 2000; Y.A. Danilevskij, S.M. Shapiguzov, N.A. Remizov, E.V. Starovoi-tova. Audit. IPK FBK-Press, 2002.

Keywords

The financial analysis; book keeping of the basic means; the profit taxation; the financial reporting; the profit tax of the organizations; book keeping on small enterprises; audit of calculations with the budget; audit of the financial reporting; standards of auditor activity; cash operations.