

7. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ

7.1. В ПОМОЩЬ БУХГАЛТЕРУ И АУДИТОРУ: АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Кисилевич Т.И., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита

Сочинский государственный университет туризма и курортного дела

В статье сгруппированы типичные ошибки, допускаемые организациями при расчетах с подотчетными лицами. Проблемы, описанные в статье, связаны не только с нарушениями организациями и подотчетными лицами Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, требований к оформлению оправдательных документов, но и с такими понятиями, как «экономическая выгода», «одноразовки», «недобросовестные налогоплательщики».

В современных условиях ведения бизнеса постоянно имеют место ситуации, при которых у сотрудника возникает необходимость расчетов собственными наличными денежными средствами или платежной картой без предварительного согласования с руководством целей и суммы оплаты, т.е. не получая на конкретные цели из кассы организации санкционированной суммы денежных средств.

Наиболее распространенные ошибки, встречающиеся в аудиторской практике при проверке расчетов с подотчетными лицами, заключаются в слабом внутреннем контроле или в его отсутствии. Нами сгруппированы нарушения, которые могут привести к разногласиям не только с налоговыми органами, но и с аудиторскими организациями, с ревизионными службами, внутренними аудиторами. Ошибки при аудите расчетов с подотчетными лицами заключаются не только в нарушении организациями и подотчетными лицами Порядка ведения кассовых операций в РФ, указаний Центрального банка РФ (ЦБ РФ) от 20 июня 2007 г. №1843-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя (в ред. указания ЦБ РФ от 28 апреля 2008 г. №2003-У), требований к оформлению оправдательных документов, но и с такими понятиями, как «экономическая выгода», «одноразовки», «недобросовестные» налогоплательщики. Поэтому в ряде случаев налогоплательщики отстаивают свою позицию в судах.

Первая группа

Нарушения, не приводящие к доначислениям налогов налоговыми органами.

1. Денежные средства выдаются под отчет сотруднику при отсутствии в приказе на право совершения хозяйственных расходов за наличные его должности.
2. Отсутствуют заявления от сотрудников, направляемых в командировку, с указанием планируемой суммы расходов – нарушение п. 11 Порядка ведения кассовых операций в РФ (выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся командированному лицу на эти цели).
3. Денежные средства выдаются под отчет при наличии неиспользованного остатка по предыдущему авансовому отчету – нарушение п. 11 Порядка ведения кассовых операций в РФ (Выдача наличных денег под отчет производится

- при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу).
4. Не контролируется предел расчетов наличными между юридическими лицами при расчетах через подотчетное лицо – нарушение указания ЦБ РФ от 20 июня 2007 г. №1843-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя» (в ред. указания ЦБ РФ от 28 апреля 2008 г. №2003-У).
 5. Подотчетное лицо отчитывается по товарно-материальным ценностям или работам, услугам, приобретение которых не связано с должностными обязанностями.
 6. Подотчетное лицо составляет один авансовый отчет в течение месяца, в результате чего товарно-материальные ценности приходятся не в момент их приобретения, а значительно позже. Как правило, в последнем дне месяца или в другом месяце.
 7. Подотчетное лицо закупает товарно-материальные ценности за счет собственных средств.
 8. Организация в приказе о сроках возврата подотчетных сумм устанавливает значительные периоды, например, шесть месяцев или год, в результате чего подотчетные суммы остаются у подотчетных лиц как выданные займы, что приводит к спорам с налоговыми органами в виду неуплаты организацией налога на доходы физических лиц (НДФЛ) с материальной выгоды. Однако, если из документов следует, что организация намерена требовать возврата подотчетных денег или отчет об их расходовании на нужды организации, то выданные суммы не признаются доходом работника, в связи с чем НДФЛ не удерживается – постановления Федерального арбитражного суда (ФАС) Северо-Кавказского округа от 11 декабря 2006 г. №Ф08-5708/2006-2386А; ФАС Уральского округа от 20 февраля 2008 г. №Ф09-516/08-С2.
 9. Подотчетное лицо постоянно по документам возвращает определенную сумму в кассу и сумма выдается другому лицу с целью избежания отнесения подотчетных сумм к займам выданным и ухода от начисления НДФЛ с суммы материальной выгоды.
 10. Подотчетные суммы, полученные на хозяйственные расходы по чеку, направляются на иные цели – нарушение п. 4 Порядка ведения кассовых операций в РФ (наличные деньги, полученные предприятиями в банках, расходуются на цели, указанные в чеке).
 11. При анализе стоимости товарно-материальных ценностей, приобретаемых за наличный расчет, обнаруживаются факты завышения цен при сравнении с ценами других поставщиков.
 12. Подотчетное лицо не отчитывается в трехдневный срок после возвращения из командировки – нарушение п. 11 Порядка ведения кассовых операций в РФ (лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения их из командировки, предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним).

Вторая группа

Нарушения со стороны организации, заключающиеся в отсутствии контроля над контрагентами и качеством оправдательных документов, которые могут привести к доначислениям со стороны налоговых органов, а именно: доначисление налога на прибыль организаций, снятие вычетов по налогу на добавленную стоимость и начисление НДФЛ у подотчетного лица с суммы, потраченной на оплату товарно-материальных ценностей (ТМЦ), работ, услуг «недобросовестного» контрагента или по другим основаниям.

1. Подотчетное лицо предоставляет документы поставщиков, в том числе товарные чеки, неоформленные надлежащим образом.
2. Могут иметь место факты приобретения по товарным чекам ТМЦ, работ или услуг с которыми данный поставщик не работает, т.е. не торгует, не выполняет работы и т.п., что определяется налоговыми органами по результатам встречных проверок.
3. Могут иметь место факты приобретения за наличный расчет товарно-материальных ценностей у недобросовестных контрагентов («однодневок», организаций, незарегистрированных в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ), Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) и т.п.). По данной ситуации см. ниже постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ (ВАС РФ) №11714/08 от 3 февраля 2009 г.
4. При проверке авансовых отчетов встречается нечитаемая информация на кассовом чеке, так как со временем чернила выцветают и отраженная на нем информация становится нечитаемой. По этому поводу в письме Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 3 апреля 2007 г. №03-03-06/1209 предложены пути решения проблемы. Первый – иметь товарные чеки со всеми необходимыми сведениями. Второй – сразу делать ксерокопии кассовых чеков, заверять их должным образом – подписью руководителя или другого уполномоченного должностного лица организации-покупателя и ее печатью. Оформленные таким образом ксерокопии кассовых чеков с приложением оригиналов чеков (даже с нечитаемыми реквизитами) могут являться первичными учетными документами, подтверждающими фактическое осуществление затрат на приобретение товаров, работ или услуг за наличный расчет.

Действующим законодательством – Порядком ведения кассовых операций в РФ, утвержденным решением совета директоров ЦБ РФ 22 сентября 1993 г. №40, (далее – Порядком) предусмотрено, что предприятия независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков. Наличные деньги, полученные предприятиями в банках, расходуются на цели, указанные в чеке.

Выдача наличных денег под отчет производится из касс предприятий. Предприятия выдают наличные деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы, а также на расходы экспедиций, геолого-разведочных партий, уполномоченных предприятий и организаций, отдельных подразделений хозяйственных организаций, в том числе филиалов, не состоящих на самостоятельном балансе и находящихся вне района деятельности организаций в размерах и на сроки, определяемые руководителями предприятий.

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти цели.

Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения их из командировки, предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу. Это требование Порядка, по опыту проведения аудиторских проверок, постоянно нарушается организациями на практике.

Передача выданных под отчет наличных денег другим лицом другому запрещается.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденной приказом Минфина РФ от 31 октября 2010 г. №94н, счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и прочие расходы. Таким образом, можно сделать вывод о предполагаемом контроле движения наличных средств у подотчетных лиц путем их выдачи на конкретные суммы в определенном размере.

В связи с этим аудитором целесообразно в начале аудиторской проверки затребовать приказы или распоряжения руководителя организации о перечне лиц, которым по должностным обязанностям дано право совершать определенные расходы за наличный расчет. Как правило, цели таких расходов – хозяйственные и управленческие нужды:

- приобретение горюче-смазочных материалов;
- почтовые расходы;
- услуги сотовой связи;
- представительские расходы;
- сырье и материалы и т.д.

Унифицированной формы приказа (распоряжения) не предусмотрено. Поэтому целесообразно его разработать и утвердить с указанием должностей и фамилий сотрудников. Следует помнить о том, что при движении персонала необходимо будет вносить коррективы в приказ и обязательно ознакомить сотрудников с приказом под роспись. В приказе целесообразно указать следующее:

- должности сотрудников, имеющих право на получение подотчетных сумм в кассе организации на конкретные цели;
- цели, на которые выдаются денежные средства;
- предельный срок в календарных или рабочих днях, на который выдаются денежные средства;
- предельный срок, в течение которого подотчетное лицо обязано отчитаться по совершенным расходам;
- образцы неунифицированных документов, действующих в организации, по которым отчитываются в определенных случаях, например, по представительским расходам, и т.п.
- максимальный размер одновременно выдаваемой суммы;
- информацию о предельных суммах расчетов наличными между юридическими лицами в соответствии с указанием ЦБ РФ от 20 июня 2007 г. №1843-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя (в ред. указания ЦБ РФ от 28 апреля 2008 г. №2003-У);
- информацию, которая необходима при приобретении товарно-материальных ценностей у контрагентов, не применяющих контрольно-кассовую технику;
- прочую информацию.

Подотчетные лица должны быть ознакомлены под роспись содержанием приказа (распоряжения) руководителя организации.

Аудитору необходимо проверить соблюдение пределов расчетов наличными через подотчетных лиц. Значительный удельный вес в объеме наличных расходов составляют расчеты между юридическими лицами по договорам купли-продажи, поставки и т.д., осуществляемые через подотчетных лиц. В этих ситуациях выполняется проводка: Дебет 60,76; Кредит 71.

При значительной доле расчетов наличными с поставщиками через подотчетных лиц аудитором целесообразно в плане проверки предусмотреть дополнительное время на анализ таких операций с целью выводов о добросовестности контрагентов. Особенно это важно при налоговом аудите, так как имеют место выводы су-

дов, позволяющие доначислять не только НДС, но и налог на прибыль, уменьшать вычеты по налогу на добавленную стоимость (НДС).

Особое внимание следует обратить на корреспонденции Дебет 10, 41, 20, 23, 25, 26, 44 Кредит 71 в авансовых отчетах без применения счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», так как могут иметь место случаи превышения лимита расчетов наличными именно по таким операциям.

Расчеты наличными деньгами между юридическими лицами могут производиться в размере, не превышающем 100 тыс. руб. в рамках одного договора, заключенного между ними – п. 1 указания №1843-У.

Максимальный размер платежа в 100 тыс. руб. по одному договору распространяется:

- на расчеты наличными между юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем;
- между двумя предпринимателями при условии, что эти расчеты связаны с ведением ими предпринимательской деятельности.

В указании №1843-У не содержится каких-либо ограничений по времени осуществления наличных расчетов, общая сумма платежей, произведенных контрагенту в течение одного рабочего дня не ограничивается. Предельная сумма расчетов наличными средствами в 100 тыс. руб. определяется в целом по одному заключенному договору. Срок действия договора и периодичность проведения расчетов по нему значения не имеют.

На практике организация при необходимости расчетов наличными заключает несколько договоров с целью деления общей суммы на слагаемые до 100 тыс. руб. Аудитору целесообразно выборочно проверить документы по постановке на учет товарно-материальных ценностей или акты выполненных работ, предоставленных услуг тех контрагентов, с кем осуществлялись наличные расчеты.

Предельный размер расчетов наличными не распространяется на наличные расчеты организации с работниками по заработной плате, стипендиям, подотчетным суммам и иным выплатам (в том числе социального характера).

Сотрудник, находящийся в служебной командировке и расходующий наличные денежные средства, полученные под отчет, от своего имени не обязан также соблюдать ограничение в 100 тыс. руб. Но если командированное лицо расходует подотчетные суммы для расчетов от имени организации с другими юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями, соблюдение предельного размера платежа обязательно.

Организация, нарушившая правила работы с денежной наличностью, может быть привлечена к административной ответственности в виде штрафа в размере от 40 тыс. руб. до 50 тыс. руб. На должностных лиц налагается административный штраф в размере от 4 тыс. руб. до 5 тыс. руб. на основании ст. 15.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. №195-ФЗ – осуществление расчетов наличными деньгами с другими юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями сверх предельного размера в 100 тыс. руб.

Сегодня вопрос возмещения расходов сотруднику по авансовому отчету без предварительного заявления о выдаче ему суммы на конкретные цели решен в пользу сотрудника и организации. Организациям, которые компенсируют сотрудникам аналогичные расходы, целесо-

образно издать приказ о порядке возмещения расходов, осуществляемых сотрудниками за свой счет в связи с производственной необходимостью и в других конкретных случаях при невозможности предварительного получения денежных средств из кассы организации по заявлению. Смысл наличия такого приказа заключается не только в том, что организация компенсирует сотруднику расходы. Но и контролирует инициативу сотрудников. По нашему мнению, в целях установления надлежащей системы контроля над движением наличных средств и подотчетных сумм, целесообразно в приказе установить:

- цели таких приобретений;
- перечень конкретных контрагентов, с которыми организация имеет налаженные связи и которые выдают полный необходимый пакет документов;
- срок, в течение которого сотрудник должен написать заявление о возмещении расходов с указанием должностных лиц, визирующих заявление;
- срок, в течение которого сотрудник должен получить возмещение произведенных расходов;
- перечень документов, которые сотрудник должен предоставить и сроки их предоставления;
- максимальную сумму приобретения;
- прочую информацию по условиям совершения расходов и т.п.

Аудитору и главному бухгалтеру необходимо знать позицию Минфина РФ по вопросу учета дебиторской задолженности, образовавшейся при увольнении работника, выраженную в письме Минфина РФ от 24 сентября 2009 г. №03-03-06/1/610 «Об учете дебиторской задолженности, образовавшейся при увольнении сотрудника».

Подп. 2 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ (НК РФ) установлено, что в целях гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ к внереализационным расходам приравниваются суммы безнадежных долгов. В случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, то суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва.

НК РФ предусмотрен исчерпывающий перечень оснований, в соответствии с которыми дебиторская задолженность налогоплательщика признается безнадежной для целей налогообложения прибыли:

- истечение установленного срока исковой давности;
- невозможность исполнения в соответствии с гражданским законодательством;
- невозможность исполнения на основании акта государственного органа;
- ликвидация организации-должника.

В соответствии со ст. 196 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) общий срок исковой давности установлен в три года. По истечении срока исковой давности дебиторская задолженность является безнадежной и подлежит списанию в налоговом учете. Для включения сумм дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, в состав расходов необходимы документы, подтверждающие истечение срока исковой давности.

В целях налогового учета задолженность по подотчетным суммам подлежит включению в налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода.

При исчислении налога на доходы физических лиц в отношении образовавшейся дебиторской задолженности следует учитывать следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в на-

туральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло.

Таким образом, сумма выданного работнику аванса по заработной плате подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц в установленном порядке.

П. 2 ст. 223 НК РФ предусмотрено, что в случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда считается последний день работы, за который ему был начислен доход. В связи с этой датой получения бывшим работником организации дохода в виде выданного аванса признается последний рабочий день его работы в организации.

При увольнении работника и наличии у него задолженности в виде ранее выданного аванса организация признается на основании ст. 226 НК РФ налоговым агентом и обязана исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога в бюджетную систему РФ.

Денежные средства, выданные работнику под отчет, должны быть возвращены. Для этого организацией должны приниматься все предусмотренные законодательством меры.

В случае, если такое оказалось невозможным, например, в связи с истечением срока исковой давности или если организация приняла решение о прощении долга работника, то датой получения бывшим работником организации дохода в виде невозвращенных сумм денежных средств, выданных под отчет, будет являться дата, с которой такое взывание стало невозможно, или дата принятия соответствующего решения.

В соответствии с п. 5 ст. 226 НК РФ при невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обязательств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика.

П. 3 приказа Федеральной налоговой службы РФ (ФНС РФ) от 13 октября 2006 г. №САЭ-3-04/706@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц» налоговым агентам рекомендовано сообщать в налоговые органы по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика по форме №2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица за 200_год», утвержденной приказом.

При проверке и подготовке к утверждению руководителем организации авансового отчета бухгалтеру следует внимательно изучить документы, полученные от контрагента, даже при наличии письменного договора. В сложившейся практике имеют место случаи оплаты товаров, работ, услуг подотчетным лицом поставщикам, не включенным в ЕГРЮЛ или ЕГРИП; неправильно заполненные документы контрагента, не содержащие необходимой информации; содержащие неполную информацию закупочные акты, и т.п.

В связи с неприменением субъектами малого предпринимательства, находящимися на специальном режиме налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, контрольно-кассовой техники появилась необходимость более тщательной проверки оправдательных документов, предоставляемых подотчетными лицами.

В отсутствие чека контрольно-кассовой машины продавец выдает покупателю товарный чек, являющийся полноправным оправдательным документом, удостоверяющим наличный расчет. Товарный чек является первичным документом, если он отвечает требованиям п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Индивидуальный предприниматель указывает следующую информацию:

- фамилию, имя, отчество;
- основной государственный регистрационный номер записи о государственной регистрации индивидуального предпринимателя (ОГРНИП), дату внесения записи в ЕГРИП, наименование органа, внесшего эту запись (на основании свидетельства о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя или свидетельства о внесении в ЕГРИП записи об индивидуальном предпринимателе, зарегистрированном до 1 января 2004 г.);
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН).

Кроме того, подотчетное лицо может совершать закупки у физических лиц по актам закупки унифицированной формы, например, сельхозпродукцию и т.п., а также по расписке.

Расписка составляется по правилам, установленным Законом №129-ФЗ для первичных учетных документов. В отношении гражданина, получившего оплату, указывают:

- фамилию, имя, отчество;
- наименование и данные документа, удостоверяющего личность;
- адрес места жительства и ИНН.

В сфере оказания услуг населению применяются бланки строгой отчетности (БСО). Заказчиком услуги может выступать только гражданин, не осуществляющий предпринимательскую деятельность. В противном случае БСО не является документом, отвечающим требованиям российского законодательства (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Требования к БСО установлены Положением об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, утвержденным постановлением Правительства РФ от 6 мая 2008 г. №359 (далее – Положение №359). БСО должны быть изготовлены типографским способом и содержать информацию:

- сокращенное наименование;
- ИНН;
- место нахождения;
- номер заказа и год его выполнения;
- тираж.

Документы подотчетных лиц, оформленные несоответствующим образом, документы «однодневки», недобросовестных поставщиков породили большую арбитражную практику.

Эти вопросы рассмотрены в постановлении Президиума ВАС РФ от 3 февраля 2009 г. №11714/08.

Суть проблемы заключалась в следующем. При выездной проверке налогоплательщика инспекцией было выявлено, что налогоплательщиком выдавались своим работникам – физическим лицам денежные средства под отчет для приобретения ТМЦ. В подтверждение понесенных расходов работники представили первичные документы (расходные кассовые ордера, накладные, авансовые отчеты). Товар принят обществом на учет.

Инспекция, установив, что сведения о контрагентах, у которых покупались ТМЦ, в ЕГРЮЛ и ЕГРИП отсутствуют, а ИНН у данных организаций неверные, сделала вывод о недостоверности предъявленных работ-

никами документов об оплате товарно-материальных ценностей и сочла суммы, выданные работникам, доходами, с которых обществом должен быть исчислен, удержан и уплачен НДФЛ, а также страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

Президиум посчитал, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене по следующим основаниям.

В соответствии со ст. 207 НК РФ налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Согласно ст. 209 НК РФ, объектом налогообложения для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ, признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ.

По правилам ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ.

Как следует из ст. 41 НК РФ, доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» и гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

При выплате такого дохода налогоплательщику у налогового агента в силу требований ст. 24 НК РФ возникает обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет налогов.

В ходе рассмотрения дела установлено, что работникам общества под отчет выдавались денежные средства на приобретение ТМЦ.

Достоверность представленных работниками документов, подтверждающих произведенные расходы, определяется самим обществом.

Авансовые отчеты работников обществом приняты, приобретенные по подотчетным денежным средствам ТМЦ оприходованы в установленном порядке.

Инспекция не представила доказательств того, что спорные суммы явились экономической выгодой работников общества.

При этом выводы судов о том, что стоимость приобретенных физическими лицами ТМЦ не подлежит отнесению на расходы, связанные с производством и реализацией, не имеет отношения к порядку исчисления НДФЛ и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

В соответствии с п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу (ЕСН), установленные гл. 24 «Единый социальный налог» НК РФ с особенностями, предусмотренными п. 3 указанной статьи.

Согласно ст. 236 НК РФ, объектом налогообложения для налогоплательщиков-организаций признаются вы-

платы и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых лицам, названным в подп. 2 п. 1 ст. 235 НК РФ), а также по авторским договорам.

Денежные средства, выданные физическим лицам под отчет на приобретение ТМЦ, под данное понятие не подпадают.

При указанных обстоятельствах у инспекции отсутствовали законные основания для правовой оценки подотчетных сумм как дохода физических лиц или выплат и иных вознаграждений в пользу работников и исчисления НДФЛ и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также привлечения общества к ответственности.

Определением ВАС РФ от 24 ноября 2009 г. №ВАС-15085/09 по аналогичной ситуации было отказано в передаче дела №А45-19094/08 Арбитражного суда Новосибирской области в Президиум ВАС РФ. В заявлении о пересмотре судебных актов в порядке надзора налоговая инспекция указала, что обществом установлены схемы ухода от налогообложения, даты товарных накладных не соответствуют датам отправки по транспортным накладным, товарные накладные не содержат необходимых сведений, подписаны не установленными лицами. Контрагенты общества имеют все признаки «фирм-однодневок». Обществом была использована схема расчетов, при которой осуществлено искусственное создание документального подтверждения хозяйственных операций. Полученная работниками сумма денежных средств должна быть включена в доход подотчетных лиц, с которого налоговым агентом должен быть исчислен, удержан и перечислен в бюджет НДФЛ, поскольку не подтверждают реальное осуществление этими лицами сделок по приобретению товара.

Названные доводы инспекции были предметом исследования в судах трех инстанций и признаны необоснованными.

Суды, на основе исследования и оценки доказательств, представленных в материалы дела, установили, что поступивший от контрагентов товар реализован, использован в хозяйственной деятельности общества; первичные документы соответствуют требованиям, предъявленным к их оформлению, подписаны полномочными на то лицами и свидетельствуют о документальном подтверждении расходов, понесенных обществом по сделкам с контрагентами. Контрагенты общества зарегистрированы в установленном порядке, являются действующими, из ЕГРЮЛ не исключены.

Суды пришли к выводу, что налоговым органом не представлено безусловных и достоверных доказательств, свидетельствующих о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и согласованности действий общества и его контрагентов.

Удовлетворяя требование общества в части решения инспекции по НДФЛ, суды исходили из положений ст. 24, 207, 209, 210, 212, 224, 226 НК РФ и пришли к выводу о неправомерном доначислении налога, поскольку инспекцией не представлено доказательств выплаты обществом дохода физическим лицам. Судами было установлено, что налоговым агентом были выданы в подотчет денежные средства на производственные цели, что подтверждается представленными авансовыми

отчетами работников по каждой хозяйственной операции с приложением кассовых чеков.

При рассмотрении дела в порядке надзора учитываются фактические обстоятельства, установленные судебными актами, вступившими в законную силу. Доводы инспекции, направленные на переоценку доказательств, в силу ст. 304 Арбитражного процессуального кодекса РФ (АПК РФ) от 24 июля 2002 г. №95-ФЗ не могут быть признаны основанием для передачи дела в Президиум ВАС РФ.

Целесообразно проанализировать аналогичные ситуации разногласий с налоговыми органами, например, Определение ВАС РФ:

- от 18 ноября 2009 г. №ВАС-13355/09;
- от 13 декабря 2007 г. №16007/07;
- от 31 января 2008 г. №665/08;
- от 18 мая 2009 г. №ВАС-6017/09;
- от 7 ноября 2008 г. №11714/08;
- от 30 ноября 2009 г. №ВАС-15940/09 и др.

По нашему мнению, во избежание конфликтных ситуаций, приводящих к арбитражной практике, целесообразно приказом по организации установить пакет документов, предоставляемых подотчетными лицами с описанием их оформления и приказ довести до всех должностных лиц, получающих подотчетные суммы не только на производственные цели – закупка, но и на командировочные цели. В целом можно сделать вывод о том, что факт принятия расходов и ТМЦ на учет организацией, утверждение авансового отчета освобождает ее от удержания НДФЛ у подотчетного лица в связи с отсутствием у него экономической выгоды.

Многие организации выдают денежные средства под отчет перечислением средств на корпоративную банковскую карту. Для перевода подотчетных сумм нельзя использовать зарплатные или иные личные банковские счета работников, так как нормативными актами ЦБ РФ не предусмотрена выдача организацией денежных средств под отчет сотрудникам путем безналичного перечисления средств на их банковские счета (см. письмо ЦБ РФ от 18 декабря 2006 г. №36-3/2408). Однако организациям, перечисляющим подотчетные средства на личные банковские карточки сотрудников, штрафные санкции за нарушение правил работы с наличными денежными средствами не грозят.

При наличии ситуаций удержания из заработной платы сотрудника организацией остатка подотчетных сумм необходимо убедиться, не нарушены ли положения Трудового кодекса РФ (ТК РФ) от 30 декабря 2001 г. №197-ФЗ, а именно: ст. 137 ТК РФ. В полномочия руководителя организации входит только вопрос о размере и сроке возврата таких сумм.

Согласно абз. 3 ч. 2 ст. 137 ТК РФ, удержания из заработной платы работника для погашения его задолженности работодателю могут производиться для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного в связи со служебной командировкой или переводом на другую работу в другую местность, а также в иных случаях.

Аналогичная позиция по рассматриваемому вопросу отражена в Письме Федеральной службы по труду и занятости РФ (Роструд) от 9 августа 2007 г. №3044-6-0. В частности, в письме указано, что удержания из заработной платы работника для погашения его задолженности работодателю могут производиться для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса. При этом работодатель вправе

принять решение об удержании из заработной платы работника не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, и при условии, что работник не оспаривает оснований и размеров удержания.

Решения работодатель принимает и оформляет, как правило, в форме приказа или распоряжения, хотя унифицированной формы такого приказа нормативными правовыми актами не установлено.

Согласие работника на удержание сумм из заработной платы необходимо получить в письменном виде, в противном случае такие удержания должны производиться в судебном порядке.

Актуальным сегодня является вопрос о правомерности уплаты подотчетным лицом за организацию налогов или штрафных санкций по ним. Минфин РФ и налоговое ведомство неоднократно заявляли, что действующим законодательством не предусмотрено возможность уплаты налогов организациями наличными денежными средствами – письма Минфина РФ от 13 апреля 2007 г. №03-02-07/1-177, от 15 ноября 2006 г. №03-02-07/1-322 и Управления ФНС РФ (УФНС) по Московской области от 6 июля 2006 г. №19-47-И/0758 и др. При этом в обоснование своей позиции они приводят следующие аргументы. П. 4 ст. 58 НК РФ предусматривает возможность уплаты налогов через кассу местной администрации либо через организацию Федеральной почтовой связи при отсутствии банка только для налогоплательщиков (налоговых агентов), являющихся физическими лицами. Ст. 5 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. №395-1 «О банках и банковской деятельности» предусмотрено, что в рамках проведения банковских операций допускается осуществление переводов денежных средств без открытия банковских счетов только по поручению физических лиц. При этом, согласно указанной статье, осуществление расчетов по поручению юридических лиц производится по их банковским счетам. На основании п. 2.1.1 положения ЦБ РФ от 9 октября 2002 г. №199-П «О порядке ведения кассовых операций в кредитных организациях на территории РФ» организации могут вносить наличные деньги только на свой банковский счет. Таким образом, законодательством предусмотрена возможность уплачивать налоги в наличной форме только для физических лиц.

В спорных ситуациях суды всегда поддерживали налогоплательщиков. В частности, в постановлениях Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа (ФАС СЗО) от 11 июня 2008 г. №А42-6790/2007, от 18 сентября 2007 г. №А42-7073/2006 и Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 25 января 2008 г. №А42-5363/2007 отмечено, что генеральный директор как законный представитель организации вправе уплатить за нее налог наличными денежными средствами, полученными под отчет, по квитанции формы №ГД-4сб (налог) Сбербанка России. Из представленных квитанций усматривается, что реквизиты налогового органа (ИНН, номер счета получателя платежа, банковский идентификационный код (БИК)), наименование платежа (сумма налога), наименование налога, коды бюджетной классификации, ИНН плательщика, суммы налогов к уплате указаны верно, что позволяет персонализировать налогоплательщика и идентифицировать остальные необходимые реквизиты. В таком случае обязанность организации по уплате налога считается исполненной и налоговый орган не вправе выставлять ей

требование на уплату той же суммы налога и начислять пени. В подтверждение своих выводов арбитры ссылаются на определение Конституционного суда РФ (КС РФ) от 22 января 2004 г. №41-О.

Аналогичная позиция представлена в постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа (ФАС СКО) от 09 декабря 2008 г. №Ф08-7449/2008. Причем ВАС РФ вновь отказал в передаче данного дела в Президиум ВАС для пересмотра в порядке надзора (определение от 12 февраля 2009 г. №ВАС-1438/09).

Учитывая изложенное, считаем, что в случае необходимости организация вправе уплатить недоимку, выдав наличные деньги в подотчет директору либо уполномоченному представителю (действующему на основании доверенности, как сказано в постановлении ФАС СКО от 9 декабря 2008 г. №Ф08-7449/2008).

В п. 4 ст. 58 НК РФ сказано, что уплата налога производится в наличной или безналичной форме. Никаких изъятий из данной нормы НК РФ не установлено. Это значит, что действует она в отношении как физических, так и юридических лиц. Именно данное утверждение лежит в основе названных судебных решений.

Трудоемким процессом в аудите расчетов с подотчетными лицами и при контроле со стороны бухгалтерии над правильностью оформления авансовых отчетов являются авансовые отчеты водителей организации из-за приложенных чеков автозаправочных станций (АЗС).

Бухгалтерии необходимо контролировать не только даты, но и время заправки на чеках АЗС для его сопоставления с правилами внутреннего распорядка. Сложилась обширная практика споров с налоговыми органами по вопросам исчисления НДС с сумм горюче-смазочных материалов (ГСМ) у водителей. Например, если при проведении налоговой проверки инспекторам удастся установить факты заправки топлива в бак автомобиля на АЗС, например, в воскресенье или позднее, чем автомобиль был возвращен в гараж (по данным путевого листа), то затраты на ГСМ исключаются из состава налоговых расходов предприятия и признаются доходом водителя со всеми вытекающими последствиями в виде доначисления «зарплатных» налогов.

Арбитражные суды встали на сторону налогоплательщиков, например, постановление Федерального арбитражного суда Московского округа (ФАС МО) от 4 февраля 2008 г. №КА-А40/13427-07-2. Суд указал, что стоимость топлива, приобретенного в выходные дни, также соответствует критериям налоговых расходов, установленных п. 1 ст. 252 НК РФ, поскольку организацией представлены приказы руководителя о сменной работе водителей.

Поддержал налогоплательщика и ФАС МО – постановление ФАС МО от 3 февраля 2009 г. №КА-А40/96-09. Установив, что автомашины, управляемые некоторыми водителями, согласно путевым листам, выезжали из гаража не раньше 9.00, а возвращались не позднее 18.00, тогда как по кассовым чекам в ряде случаев бензин приобретался на АЗС либо до 9.00, либо после 18.00, налоговая инспекция сочла, что названные лица получили доход, подлежащий учету при исчислении НДС. Однако организация пояснила, что легковые автомобили на основании приказов были переданы лицам, допущенным к управлению, на ответственное хранение по месту жительства в связи с отсутствием стоянки на предприятии. Названными приказами пре-

дусмотрено, что этим работникам возмещаются расходы по авансовым отчетам, связанным с приобретением ГСМ во внеурочное время. При этом указано, что приобретение ГСМ во внеурочное время обосновано целью беспрепятственного выезда на линию на следующий день.

Так как обслуживание автотранспортного средства после возвращения с линии (работы) либо перед выходом на линию (работу), включая заправку ГСМ, является объективно необходимым действием для обеспечения непрерывности производственного процесса, суд указал, что факт перегона транспортного средства от места нахождения завода к месту жительства водителя, принявшего транспортное средство на ответственное хранение, не свидетельствует об использовании указанного средства и приобретенных на выданные под отчет денежные средства ГСМ в личных целях.

Обзор арбитражной практики свидетельствует о том, что имеют место случаи неблагоприятных выводов для налогоплательщиков. Например, постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа (ФАС ЗСО) от 3 октября 2008 г. №Ф04-5905/2008(12527-А45-25), в котором решено, что действия организации были направлены на наращивание расходов через фиктивных поставщиков товара (работ, услуг) с целью обналичивания денежных средств и получения дохода, уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль, НДС, ЕСН, страховым взносам по обязательному пенсионному страхованию и получения налогового вычета по НДС, то есть имели своей целью извлечение налоговой выгоды в виде экономии на неуплате перечисленных налогов.

Из постановления ФАС ЗСО от 22 января 2009 г. №А66-414/2008 следует, что инспекторы провели осмотр объектов основных средств организации и побеседовали с подотчетным лицом – главным энергетиком. Выяснилось, что организация в проверяемый период понесла значительные расходы на оплату строительно-монтажных, монтажных и ремонтных работ, о чем свидетельствуют договоры с подрядчиками, счета-фактуры и чеки контрольно-кассовой техники (ККТ) (оплата работ производилась наличными денежными средствами через главного энергетика). Техническая документация, сметы, унифицированные формы №КС-2 «Акт о приемке выполненных работ» и №КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат» отсутствуют. Подрядчики не зарегистрированы в ЕГРЮЛ, ККТ не состоит на учете в налоговых органах, счета-фактуры оформлены с нарушением требований пп. 5 и 6 ст. 169 НК РФ. Произведенный инспекторами осмотр показал, что оборудование находится в нерабочем состоянии или разобранном виде; электроэнергия, отопление и вода отключены; следов ремонта и замены составных частей не обнаружено.

Главный энергетик сообщил, что сторонние организации не выполняли работ, указанных в договорах, а он не производил расчетов с перечисленными подрядчиками.

Инспекцией также было установлено, что, по данным федеральной базы, руководитель одной из строительных фирм является учредителем 328 организаций, руководителем 334 организаций и главным бухгалтером 71 организации; учредителем, руководителем и главным бухгалтером другого подрядчика является учредителем 310 организаций, руководителем 571 организации и главным бухгалтером 154 организаций.

Учитывая эти факты, суд согласился с решением инспекции о неправомерности предъявления к вычету НДС со стоимости строительно-монтажных работ.

Таким образом, организациям необходимо организовать эффективную систему контроля над расходованием наличных средств через подотчетных лиц. Следует учитывать факт проведения налоговыми органами встречных проверок с контрагентами, возможность их выхода на место с целью осмотра и проведения фотосъемок, формирование базы данных по недобросовестным налогоплательщикам, к которой целесообразно обращаться и бухгалтерам, и аудиторам. При выездных проверках осмотры производственных, торговых, складских и иных помещений налоговой проводят в соответствии с пп. 6 п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 92 НК РФ.

Аудитор и бухгалтер должны четко представлять к каким налоговым последствиям могут привести расчеты через подотчетных лиц. В письменной информации или в заключении по специальному заданию аудитор отражает существенные суммы, приводящие к нежелательным для организации налоговым рискам и их последствиям.

Литература

1. Давыдова Л.К. Нарушения у подотчетников: будет ли НДФЛ [Текст] / Л.К. Давыдова // Главная книга. – 2009. – №4.
2. Кошкина Т.Ю. Подотчетники: проблемы и решения [Текст] / Т.Ю. Кошкина // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2009. – №9.
3. Справочно-правовая система КонсультантПлюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Чулкова Л. Доначисление НДФЛ (постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 3 февраля 2009 г. №11714/08) [Текст] / Л. Чулкова // Финансовая газета. – 2009. – №36.

Ключевые слова

Денежные средства; кассовые операции; типичные ошибки; первичные бухгалтерские документы; подотчетные сотрудники; перерасход; юридические лица; заявление сотрудника; хозяйственные расходы; материалы.

Кисилевич Татьяна Ивановна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность обусловлена тем, что в статье автором рассмотрено, как грамотно организовать эффективную систему контроля над расходованием наличных денежных средств через подотчетных лиц, а также сгруппированы нарушения, которые могут привести к разногласиям не только с налоговыми органами, но и с аудиторскими организациями, с ревизионными службами, внутренними аудиторами.

Научная новизна и практическая значимость. В современных условиях ведения бизнеса постоянно имеют место ситуации, при которых у сотрудника возникает необходимость расчетов собственными наличными денежными средствами или платежной картой без предварительного согласования с руководством целей и суммы оплаты, т.е. не получая на конкретные цели из кассы организации санкционированной суммы денежных средств.

Аудитор и бухгалтер должны четко представлять, к каким налоговым последствиям могут привести расчеты через подотчетных лиц. В письменной информации или в заключении по специальному заданию аудитор отражает существенные суммы, приводящие к нежелательным для организации налоговым рискам и их последствиям. Таким образом, при правильной организации учета расчетов с подотчетными лицами у экономического субъекта не возникнут проблемы с налоговыми органами.

В статье сгруппированы типичные ошибки, допускаемые организациями в учете расчетов с подотчетными лицами.

В статье содержатся ссылки на нормативно-законодательную базу по бухгалтерскому учету и налогообложению. Заслуживает внимания подробное рассмотрение действий налогоплательщика в зависимости от сложности практической ситуации.

7.1. FOR THE AID TO THE BOOKKEEPER AND THE AUDITOR: AUDIT OF CALCULATIONS WITH ACCOUNTABLE PERSONS

T.I. Kisilevich, Doctor of Science (Economics), Professor of Accounting and Audit Department

Sochi State University of Tourism and Recreation

The typical errors supposed by the organizations at calculations with accountable persons are grouped in the article. The problems described in article, are connected not only in infringement by the organisations and accountable persons of an order of conducting cash operations in the Russian Federation, requirements to registration of vouchers, but also with such concepts, as «economic benefits», «one-day firms», «unfair» tax bearers.

Literature

1. L.K. Davidov. Infringement at Accountable employees: whether will be The tax to incomes of physical persons («Ledger», 2009, №4).
2. T.J. Koshkina. Podotchetniki: problems and decisions («book keeping and taxation Pressing questions», 2009, №9/)
3. L. Chulkova. Increase the tax to incomes of physical persons (the Decision of Presidium YOU the Russian Federation from 2/3/2009 11714/08) («the Financial newspaper», 2009, №36).
4. SPS «KonsultantPlus»/

Keywords

Money resources; the cash operations; typical errors; the primary accounting documents; accountable employees; the over-expenditure; legal bodies; the statement of the employee; economic expenses; materials.

Выводы и предложения, изложенные в статье, теоретически обоснованы, и имеют практическую значимость.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Жминько С.И., д.э.н., профессор кафедры «Аудит» Кубанского государственного аграрного университета