

МЕТОДИКА ПРОВЕРКИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ НАЛОГОВОГО АУДИТА

Е. А. Деева, В. Г. Широбоков

Воронежский государственный аграрный университет им. К. Д. Глинки

Налоговый аудит представляет собой отдельное направление в системе отечественного аудита. В статье рассматривается методика проверки налога на добавленную стоимость, приводится перечень основных нормативных актов, первичных документов организации, на основании которых осуществляется данный вид аудита.

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой один из наиболее сложных налогов, при расчете которого организации допускают ошибки. Проведение аудита НДС предусматривает проверку таких позиций как: статус плательщика; объект налогообложения; возможность применения налоговых льгот и правильность их использования; формирование налоговой базы; правомерность применения вычетов; составление и своевременность сдачи деклараций, а также своевременность уплаты налога.

Статья 145 Налогового Кодекса Российской Федерации закрепляет право организаций и индивидуальных предпринимателей на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость. Основным критерием, по которому можно определить, может ли налогоплательщик воспользоваться рассматриваемой льготой, является величина выручки. Для получения льготы необходимо, чтобы сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщика без НДС за три предшествующих последовательных календарных месяца не превысила два миллиона рублей и налогоплательщик не осуществлял реализацию подакцизных товаров, подакцизного минерального сырья. Аудитору следует проанализировать объем выручки от реализации товаров (работ, услуг) аудируемой организации в проверяемом периоде. Если результаты проверки показывают, что организация имеет основания получить такое освобождение, то это должно быть зафиксировано в письменном отчете аудитора.

При проведении проверки особое внимание уделяется следующим операциям: приобретение товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих в Российской Федерации на учете в нало-

говых органах; аренда федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества у органов государственной власти или органов местного самоуправления; реализация на территории Российской Федерации конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству.

При проведении названных операций аудируемая организация рассматривается как налоговый агент и обязана исчислять, удерживать и перечислять в бюджет НДС за контрагентов-налогоплательщиков. Аудитору необходимо проверить правильность исчисления налоговой базы и своевременность перечисления налога в бюджет.

При проверке статуса плательщика программой аудита должны быть предусмотрены такие аудиторские процедуры, как сравнение данных об объеме выручки по месяцам отчетного периода, сопоставление фактических данных с требованиями НК РФ, выявление по данным аналитического бухгалтерского учета нетипичных операций, связанных с повышенным риском искажения данных о начисленном и уплаченном НДС.

Особое внимание в процессе проверки уделяется использованию налоговых льгот. Если в ходе анализа операций аудируемого лица выяснится, что определенные операции могут не облагаться НДС, то это фиксируется в письменном отчете аудитора. Существенные условия для льготирования установлены следующие: ведение раздельного учета облагаемых и необлагаемых операций; отсутствие посреднических операций в рамках льготированной деятельности. Нередко организации, выступающие в роли посредников и реализующие не облагаемые НДС товары по посредническим договорам (агентским договорам, договорам комиссии, договорам поручения) не начисляют НДС со своего

вознаграждения, мотивируя это тем, что реализация данных товаров не облагается НДС; наличие лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При осуществлении проверки аудитор должен получить исчерпывающие доказательства о правомерности применения льгот на основании профессиональной компетентности, а при необходимости и официального мнения эксперта по налогообложению.

Особое внимание необходимо уделить проверке применения ставок налога. Налоговый Кодекс РФ предусматривает жесткие требования к соблюдению раздельного учета операций, по которым применяются разные ставки налога. Если проверяемый хозяйствующий субъект не обеспечивает ведения раздельного учета, то ко всем операциям должна применяться налоговая ставка в размере 18 %.

На начальном этапе аудита налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость важно определить, насколько правильно клиентом учтены объекты налогообложения. Среди объектов налогообложения НДС выделяются операции по реализации, потреблению товаров, работ, услуг внутри организации, не признаваемые расходами для определения налоговой базы по налогу на прибыль, строительно-монтажные работы для собственного потребления, импорт товаров.

Специфика объекта обложения предполагает и особый порядок расчета налоговой базы, которая представляет собой стоимостную характеристику объекта налога. Исчисление налоговой базы производится плательщиками по итогам каждого налогового периода. В основу расчета принимаются данные регистров бухгалтерского и налогового учета, а также иные данные по объектам обложения, подтвержденные документально.

Особое внимание аудитор уделяет выявлению фактов передачи имущества, которое не признается реализацией. Например, при безвозмездной передаче имущества некоммерческим организациям необходимо убедиться в том, что это имущество используется в уставной деятельности принимающей стороны; при безвозмездной передаче объектов жилищно-коммунальной сферы следует проконтролировать, имеется ли у плательщика решение соответствующего органа государственной власти о такой передаче и т.д.

В ходе проверки анализируется состояние дебиторской задолженности покупателей с установлением фактов наличия просроченной задолжен-

ности, подлежащей списанию. Целью подобного контроля для установления правильности исчисления НДС является подтверждение полноты формирования налоговой базы. В данном вопросе необходимо учесть, что организации, которые в 2005 году определяли налогооблагаемую базу по НДС «по оплате» обязаны провести инвентаризацию своей дебиторской и кредиторской задолженности по состоянию на 31.12.2005. Для контроля задолженности она отражается в бухгалтерском учете обособленно. Поэтому суммы дебиторской задолженности, за реализованные, но не оплаченные товары (работы, услуги), имущественные права, операции по реализации которых признаются объектами налогообложения, мы предлагаем отразить на отдельном субсчете «Расчеты за товары (работы, услуги, имущественные права), отгруженные до 1 января 2006 года» счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Величина остатка по этому субсчету должна соотноситься с остатком по субсчету «Расчеты по неоплаченному НДС» счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». Если реализованные товары (работы, услуги) облагались по ставке 18 или 10 %, то в первом случае соотношение остатка по специальному субсчету счета 62 и субсчету «Расчеты по неоплаченному НДС» счета 76 будет равно 118/18, во втором случае — 110/10. НДС по неистребованной от покупателей (заказчиков) дебиторской задолженности подлежит учету на счете 76 до 31.12.2007.

В 2008 года вся сумма налога по непогашенной дебиторской задолженности должна быть перечислена в бюджет, т.е сумма НДС оставшаяся на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС») переводится на счет 68 «Расчеты с бюджетом» (субсчет «Расчеты по НДС»), счета — фактуры регистрируются в книге продаж, и по итогам первого налогового периода (января и 1 квартала) 2008 года сумма НДС по реализованным, но так и не оплаченным покупателями товарам перечисляется в бюджет.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется на основании фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, в том числе выполненные собственными силами налогоплательщика и работы, выполненные привлеченными подрядными организациями. Налоговая база определяется на последний день месяца каждого налогового периода. Факт осуществления и

размер расходов подтверждается актами списания материалов на строительство, требованиями-накладными, ведомостями начисления амортизации, расчетно-платежными ведомостями и т.п.

При осуществлении операций на основе договоров поручения, комиссии или агентских договоров организации-посредники нередко допускают ошибку, включая в налоговую базу по НДС все суммы, полученные соответственно от доверителя, комитента, принципала или покупателей. Аудитору необходимо учитывать, что налоговая база по НДС у них формируется только в сумме посреднического вознаграждения. Все прочие суммы в налоговую базу не включаются и НДС не облагаются.

Исчисленные суммы НДС по различным операциям должны фиксироваться в книге продаж и соответствовать данным, отраженным в налоговой декларации. В противном случае, аудитор должен установить причины расхождений и отразить их в заключении по итогам аудита.

Особое внимание аудитору следует уделить проверке правомерности применения плательщиком налогового вычета. Использование вычетов является одной из самых эффективных мер налоговой политики государства.

Мы предлагаем поэтапную методику проверки правомерности принятия НДС к вычету. На начальном этапе необходимо установить у плательщика права на вычет. Наличие такого права обусловлено уплатой НДС при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС и товаров, приобретаемых для перепродажи.

Затем необходимо проверить факты приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих обложению (освобожденных от налогообложения), а также местом реализации которых не признается территория Российской Федерации; лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога; операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг).

При выявлении в аудируемой организации данных фактов хозяйственной деятельности, предъявленные суммы НДС вычету не подлежат, а учитываются в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) основных средств, нематериальных активов.

На следующем этапе необходимо проанализировать для каких операций приобретены товары (работы, услуги). Порядок проверки включает: определение операций для осуществления которых приобретались спорные товары (работы, услуги); обоснование принадлежности операций к объекту налогообложения НДС; подтверждение необходимости использования товаров (работ, услуг) в процессе осуществления операций подлежащих налогообложению НДС.

При проверках встречаются ситуации, когда приобретаемые товары (работы, услуги) используются в операциях облагаемых и необлагаемых НДС. В таких случаях возникает необходимость ведения раздельного учета таких операций, что закрепляется в учетной политике организации.

Определение периода, в котором НДС может быть принят к вычету, аудитор выявляет соблюдение следующих обязательных условий: наличие надлежащим образом оформленного счета-фактуры; факта принятия на учет приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав; наличие документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога до 1 января 2006 года и в переходный период.

При проверке аудитору необходимо определить соответствие требованиям оформления счетов-фактур, выяснить достоверность сведений указанных в счетах-фактурах в отношении сомнительных контрагентов. Следует иметь в виду, что счета-фактуры не составляются налогоплательщиками по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению (освобожденные от налогообложения), а также при реализации товаров за наличный расчет, при условии выдачи покупателю кассового чека.

При проверке принятия на учет приобретенных товаров (работ, услуг) аудитор устанавливает факт их оприходования. Вычетам подлежат суммы налога уплаченные при приобретении товаров (работ, услуг) только после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета.

Для получения вычета в большинстве случаев достаточно иметь счет-фактуру с выделенной в нем суммой НДС и товары (работы, услуги), имущественные права приняты на учет, приобретены для облагаемых НДС операций. Однако, прежний порядок принятия НДС к вычету действует для

следующих операций: возврат товаров покупателям или отказ от выполненных работ (услуг) (вычетам подлежат суммы налога, уплаченные поставщиками таких товаров (работ, услуг); возврат сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) и расторжении договора либо изменении его условий (сумма налога, уплаченная в бюджет с указанной предоплаты, подлежит вычету); выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления (суммы налога, исчисленные и уплаченные принимаются к вычету только после уплаты налога в бюджет); при погашении кредиторской задолженности, сформированной по состоянию на 01.01.2006 года.

При проверке фактической уплаты сумм налога следует проанализировать способы расчетов за приобретаемые товары (работы, услуги), имущественные права

При проверке первичных документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, обращается внимание на выделение отдельной строкой НДС во всех расчетно-платежных документах и недопустимость выделения сумм НДС расчетным путем (кроме расходов на проезд и проживание командированных работников, а также по представительским расходам).

Проверяя погашение задолженности в порядке взаимных расчетов, аудитор устанавливает наличие оснований для их проведения (договор, письмо одной из сторон с просьбой произвести оплату в порядке взаимных расчетов), сумму и дату погашения задолженности, а также правильность отражения в учетных регистрах. Зачет взаимных требований оформляется актом сверки расчетов и письмом-заявлением одной из сторон о зачете взаимных требований, оформленных в двухстороннем порядке. В актах, кроме обязательных реквизитов, должны быть указаны данные договоров и первичных документов, по которым возникла задолженность, с выделением НДС отдельной строкой.

Порядок применения вычетов по кредиторской задолженности зависит от учетной политики налогоплательщика до 2006 года. Если применялась учетная политика «по оплате», отраженный на балансовом счете 19 налог на добавленную стоимость к вычету принимается по мере погашения кредиторской задолженности. По задолженности, непогашенной на 31.12.2007 года, НДС подлежит принятию к вычету в первом налоговом периоде (январе или 1 квартале) 2008 года. Если по данной кредиторской задолженности в 2006—2007 гг. ис-

текает срок исковой давности, вся сумма подлежит отнесению на доходы (как в бухгалтерском, так и в налоговом учете), а сумма учтенного на счете 19 НДС уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Если до 01.01.2006 года организация определяла НДС «по отгрузке», то НДС по непогашенной кредиторской задолженности принимается к вычету равными долями в 1 полугодии 2006 года.

Одним из моментов на который следует обратить внимание при проведении аудита налога на добавленную стоимость являются случаи, когда приобретенные товары (работы, услуги) изначально использовались для операций, облагаемых НДС, а в последующем стали использоваться для необлагаемых НДС операций. Например, передача имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов; использование товаров (работ, услуг), основных средств, нематериальных активов и имущественных прав в операциях не облагаемых НДС; при переходе на специальные режимы налогообложения (упрощенная система налогообложения и единый налог на вмененный доход), кроме плательщиков единого сельскохозяйственного налога. Налог следует восстанавливать в налоговом периоде, предшествующему переходу, т.е. на ту дату, когда организация еще применяла общую систему налогообложения и являлась плательщиком НДС.

Заключительным этапом налогового аудита является изучение процедуры ведения учета расчетов с бюджетом по НДС. Для этого аудиторы должны проанализировать данные счета расчетов по НДС, также проверить налоговые декларации, представленные в налоговые органы. Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость является единственным обязательным сводным документом налогового учета по НДС. Она представляется в налоговые органы не позднее 20-го числа месяца, следующего за окончанием налогового периода (месяца или квартала). Несвоевременное представление декларации является правонарушением, за которое предусмотрена налоговая и административная ответственность.

Декларацию должны представлять все лица, признаваемые плательщиками налога на добавленную стоимость, независимо от наличия или отсутствия объектов налогообложения в данном налоговом периоде. Исключение составляют налогоплательщики, освобожденные от уплаты НДС.

Проверяя уплату налога, необходимо учесть, что расчеты с бюджетом производятся за истекший налоговый период (месяц, квартал) не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Ежеквартально уплачивать НДС могут налогоплательщики, у которых в течение квартала ежемесячные суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превышают 2 млн руб.

На завершающем этапе аудиторской проверки анализируется выполнение программы аудита, классифицируются выявленные ошибки и нарушения, обобщаются и оформляются результаты проверки.

В итоговых рабочих документах аудитора отражаются: степень полноты и правильности исчисления, отражения и перечисления экономическим субъектом налога; причины нарушений норм налогового законодательства по налогу на добавлен-

ную стоимость; правомерность применения налоговых льгот; недостатках в системе налогового учета и внутреннего контроля, которые привели или могут привести к нарушениям по налогу на добавленную стоимость; практические рекомендации по устранению последствий выявленных нарушений.

Кроме того, могут быть отражены выводы и предложения по вопросам оптимизации налоговой политики, построению налогового учета, автоматизации учетного процесса.

Таким образом, соблюдением аудитором методической последовательности поверочных действий позволяет выявить нарушения налогового законодательства, ошибки составления налоговых деклараций, а также качественно оценить степень влияния отклонений на финансовое положение проверяемого предприятия.

Принято в печать 21 декабря 2006г.