

## РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НАД ЕДИНЫМ НАЛОГОМ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД

*А.В. ХАЛЕЗОВ, О.С. ХАЛЕЗОВА*

**(Российский университет кооперации (Ивановский филиал))**

На современном этапе формирования рыночных отношений при разнообразии форм собственности, диверсификации отраслей экономики возрастают требования к повышению эффективности управления, которые обуславливают необходимость активизации и реформирования внутреннего контроля как составной части управления. В связи с этим в первую очередь должны непрерывно развиваться и совершенствоваться методики внутреннего контроля, чтобы предприятие могло в полной мере соответствовать изменяющимся условиям своей деятельности, минимизировать ошибки предпринимательской деятельности и в том числе при расчете обязательств перед бюджетом.

В общем виде методика внутреннего контроля над налогами представляет собой порядок проверки бухгалтерских и налоговых регистров, а также форм отчетности сотрудниками организации.

Основной целью при разработке методики контроля над налогами является установление контрольных процедур, выполняемых ответственными сотрудниками в части проверки правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления сумм налогов.

При этом в задачи системы внутреннего контроля на предприятии входит:

- определение основных принципов, этапов и подходов к проведению контроля при составлении регистров и форм бухгалтерской и налоговой отчетности;
- составление конкретного перечня контрольных процедур в отношении проверки регистров и форм отчетности по каждому из уплачиваемых предприятием налогов;
- формулирование принципов взаимоотношений сотрудников различных служб предприятия, ответственных за подготовку

отчетности, в ходе выполнения соответствующих контрольных процедур;

- создание порядка документального оформления результатов выполненных контрольных процедур [1].

Основу организации и эффективного функционирования системы внутреннего контроля над налогами составляют соответствующие контрольные процедуры. Совокупность используемых контрольных процедур, очередность и результаты их применения, а также действия по итогам полученных результатов могут быть описаны в программе внутреннего контроля над налогами. Это документально оформленный план реализации определенных контрольных мероприятий (процедур), включающий цели, задачи, последовательность и сроки осуществления программы, а также список исполнителей и порядок их действий.

В целях оптимизации контрольных действий за правильностью исчисления и своевременностью уплаты единого налога на вмененный доход (ЕНВД) для отдельных видов деятельности авторы предлагают руководствоваться алгоритмом, представленным на рис. 1 (алгоритм действий субъектов внутреннего контроля в ходе осуществления проверки единого налога на вмененный доход).

В соответствии с алгоритмом начальным этапом контроля единого налога на вмененный доход является изучение положений учетной политики предприятия, регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учета, составления отчетности, а также отдельные вопросы налогообложения. И в первую очередь в рамках проведения контрольных действий внутреннему контролеру необходимо выяснить, какой из методов отражения суммы ЕНВД в ф. №2 "Отчет о прибылях и убытках" выбран организацией.

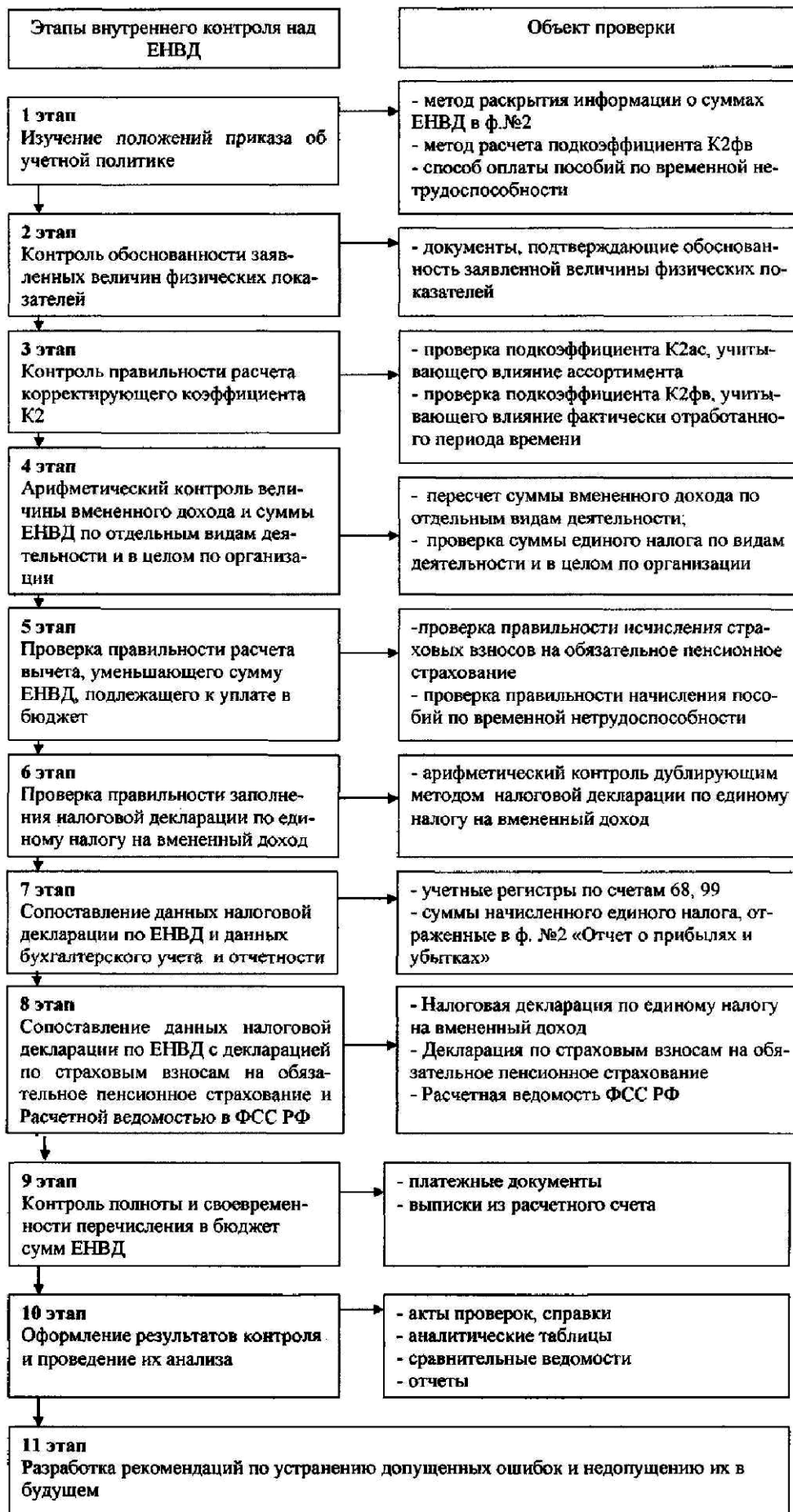


Рис. 1

В настоящее время в экономической литературе рассматриваются два метода: первый предполагает учет сумм ЕНВД в составе прочих расходов с отражением их на счете 91, а затем по строке 100 ф. №2. Второй вариант предусматривает отражение единого налога на счете 99, а затем по строке "Справочно" формы №2 [2].

Однако, на наш взгляд, оба предлагаемых варианта противоречат как экономическому смыслу единого налога на вмененный доход, так и назначению "Отчета о прибылях и убытках". Во-первых, в соответствии с Письмом Минфина 16 декабря 2004 г. № 09-01-07 суммы начисленного единого налога следует отражать по дебету счета 99 в корреспонденции со счетом 68, что не позволяет относить их в состав прочих расходов и соответственно отражать по строке 100 ф. №2 [3]. Во-вторых, основным назначением "Отчета о прибылях и убытках" является предоставление информации о конечном финансовом результате, выявленном за отчетный период за минусом налога на прибыль и иных аналогичных обязательных платежей, в том числе и единого налога на вмененный доход.

Исходя из этого при раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о формировании чистой прибыли (убытка) отчетного периода сумма начисленного единого налога должна быть отражена отдельной строкой сразу после показателя текущего налога на прибыль.

Кроме того, раскрытие информации о едином налоге отдельной строкой в ф. № 2 позволит внутренним контролерам сопоставить величину начисленного ЕНВД, отраженного в бухгалтерской отчетности, и суммы налога в декларации, что будет способствовать не только контролю за полнотой уплаты налога, но и за правильностью исчисления конечного финансового результата деятельности организации.

Далее проводится исследование положений приказа об учетной политике, регламентирующих особенности исчисления единого налога. При этом вопросами, требующими особого внимания, являются

изучение установленного порядка уплаты страховых взносов в ФСС России, а также расчета корректирующего коэффициента базовой доходности К2.

После изучения приказа об учетной политике внутренний контролер переходит к проверке правильности установления физических показателей, лежащих в основе определения величины вмененного дохода. Согласно Федеральному закону РФ № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" задача учета физических показателей (численности персонала, площади, грузоподъемности, пассажироместимости и др.) не входит в круг обычных задач, решаемых средствами бухгалтерского учета, поэтому регулярный контроль организации учета физических показателей может значительно сократить затраты труда и времени по исчислению налоговой базы, а также снизить вероятность ошибок.

При контроле обоснованности заявленных в налоговой декларации по ЕНВД величин физических показателей следует проверить документы, подтверждающие правомерность их применения, принимая во внимание условия хозяйственной деятельности организации. Конкретный перечень документов, которые необходимо изучить в ходе контроля значений физических показателей, приведен в табл. 1 (перечень подтверждающих документов при контроле обоснованности заявленной величины физического показателя).

Далее внутренний контролер должен проверить правильность определения налоговой базы по единому налогу, то есть проконтролировать расчет величины вмененного дохода по всем видам деятельности, подлежащих обложению ЕНВД.

При расчете величины вмененного дохода используются физические показатели и базовая доходность в месяц, которая при исчислении ЕНВД умножается на корректирующие коэффициенты К1 и К2. Именно их применение в последние годы связано с рядом проблем и вызывает значительное количество ошибок при расчетах.

Физический показатель	Документы, подвергающиеся контролю
Площадь торгового зала	Правоустанавливающие документы: договор купли-продажи, свидетельство о праве собственности, договор аренды, договор о передаче в безвозмездное пользование и т.д. Инвентаризационные документы: технический паспорт объекта, включающий план-схемы объектов недвижимости и экспликации к ним
Количество работников	Приказы (распоряжения) о приеме работника на работу, переводе работника на другую работу, предоставлении отпуска работнику, прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) (ф. № Т-1, Т-5, Т-6, Т-8); личная карточка работника (ф. № Т-2); таблицы учета рабочего времени и расчета оплаты труда (ф. № Т-12), учета рабочего времени (ф. № Т-13); расчетно-платежная ведомость (ф. № Т-49) и другие документы, утвержденные Постановлением Госкомстата России №1, штатное расписание
Количество торговых мест	Договоры пользования торговыми местами; штатное расписание сотрудников, данные учета отработанного времени (см. выше)
Площадь информационного поля рекламной поверхности	Договоры на оказание услуг по размещению и распространению рекламы. Документы, содержащие технические характеристики (размеры) рекламных конструкций (техническая документация), и разрешительные документы на размещение рекламных конструкций на территории муниципального образования
Площадь спальных помещений или площадь автостоянки	Правоустанавливающие и инвентаризационные документы. Для автостоянки необходимо наличие разрешительной документации, подтверждающей правомерность использования площадки и ее размеры
Количество транспортных средств, на которых размещена реклама	Договоры на размещение рекламы, сведения об имеющихся в распоряжении организации транспортных средствах
Количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов	Паспорта транспортных средств, данные бухгалтерского учета в части учета собственных и дополнительно привлеченных транспортных средств, путевые листы и книга их регистрации
Количество стационарных торговых мест, переданных во временное владение или пользование другим хозяйствующим субъектам	План-схема размещения торговых мест (оформляется налогоплательщиком самостоятельно для согласования порядка организации деятельности рынка с органами местного самоуправления); договоры аренды или передачи в пользование торговых мест, реестры продавцов и договоров о представлении торговых мест

Одним из основных вопросов, подлежащих проверке службой внутреннего контроля, является оценка правильности корректировки коэффициента К2 на фактическую продолжительность ведения предпринимательской деятельности в текущем налоговом периоде. В ходе проверки контролеру необходимо убедиться в наличии внутренней распорядительной документации, служащей основанием для корректировки величины К2 на фактически отработанное время. Основанием для такой корректировки может служить соответствующее распоряжение (приказ) руководителя организации.

Следующим этапом внутреннего контроля над ЕНВД является арифметический

контроль правильности определения налоговой базы по единому налогу как по отдельным видам предпринимательской деятельности, так и в целом по организации.

Сумма исчисленного за налоговый период единого налога может быть уменьшена организациями (но не более чем на 50%) на величину уплаченных за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также выплаченных пособий по временной нетрудоспособности.

Для проверки правильности исчисления страховых взносов в Пенсионный фонд в качестве источника информации следует использовать формы первичного учета, в которых предприятие согласно

пункту 4 статьи 243 НК Российской Федерации должно вести учет сумм начисленных страховых взносов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты. Как правило, в организациях такой учет ведется в индивидуальных карточках, утвержденных приказом МНС России от 27.07.2004 г. №САЭ-3-05/443@.

Проверку показателей индивидуальных карточек необходимо осуществлять как на предмет арифметических ошибок, так и с точки зрения правильности формирования налоговой базы по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и

Налоговая база по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование (декларация (расчет) по страховым взносам раздел 2 стр. 0100-0140 гр.5) =

Внутренний контролер должен обратить внимание на то, что сумма единого налога на вмененный доход может быть уменьшена только на величину фактически уплаченных страховых взносов, а не начисленных.

При контроле выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности субъекту контроля необходимо иметь в виду, что в соответствии со ст. 2 Федерального закона от 31.12.2002 г. №190-ФЗ гражданам, работающим по трудовым договорам, заключенным с организацией-плательщиком ЕНВД, пособия по временной нетрудоспособности могут выплачиваться двумя способами:

1) полностью за счет средств ФСС (при условии уплаты добровольных взносов);

2) частично за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации и частично за счет средств организации.

При этом внутреннему контролю подвергается правильность исчисления частей пособия по временной нетрудоспособности, которую оплатит ФСС России и непосредственно сама организация.

применения тарифов страхового взноса. Затем контролеру следует проверить показатели сводных карточек и правильность занесения всех данных в "Декларацию (Расчет авансовых платежей) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам".

Между показателями индивидуальных карточек и декларацией (расчетом авансовых платежей) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование должно соблюдаться следующее равенство:

Сумма значений графы 17 по строке "с начала года" всех индивидуальных карточек за соответствующий отчетный (налоговый) период

Заключительным этапом внутреннего контроля над ЕНВД является исследование правильности заполнения налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход, осуществление сверки ее данных с декларацией (расчетами авансовых платежей) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, расчетной ведомостью по средствам Фонда социального страхования, данными бухгалтерского учета, а также с показателями бухгалтерской отчетности.

Контроль суммы единого налога на вмененный доход, подлежащей уплате за налоговый период, следует осуществлять методом дублирования по приведенному в декларации алгоритму.

В случае обнаружения неотражения или неполного отражения сведений, а также ошибок (искажений), допущенных в прошлых налоговых периодах, повлекших за собой завышение (занижение) налога, подлежащего уплате в бюджет, контролер должен составить корректирующий расчет и проконтролировать правильность составления уточненной декларации за соответствующий налоговый период, в которой будут отражены налоговые обязательства с

учетом внесенных дополнений и изменений.

В качестве мер контроля за своевременностью перечисления в бюджет единого налога внутренним контролером уточняются фактические даты уплаты. Если установлена несвоевременная уплата налога, возникает необходимость добровольного перечисления сумм пени в соответствии с положениями ст. 75 НК Российской Федерации за весь период имевшей место недоимки.

Осуществляя контроль по указанному алгоритму, важным является проведение анализа выявленных ошибок и искажений при расчете единого налога на вмененный доход, а также разработка рекомендаций

по их устранению и недопущению в дальнейшей деятельности предприятия.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Трубников А.А. Система внутреннего налогового контроля в крупной организации // Аудиторские ведомости. – 2006, № 3.

2. Савина Е. Учетная политика по ЕНВД и "упрощенке" поможет избежать проблем в 2007 году // Главбух. – 2007, №3.

3. Письмо Минфина Российской Федерации от 16 декабря 2004г. №09-01-07 "Об отражении в бухгалтерском учете уплаты единого налога на вмененный доход (ЕНВД)".

Рекомендована кафедрой экономики и бухгалтерского учета. Поступила 25.12.06.