

image not found or type unknown



Под методом налогового контроля в общем случае понимают способы практического осуществления и познания изучаемых явлений; конкретные способы, применяемые при осуществлении контрольных функций.

Выделяют следующие группы методов финансового (налогового) контроля:

- общенаучные методические приемы исследования объектов контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование);
- собственно эмпирические методические приемы (инвентаризация, контрольные замеры работ, контрольные закупки оборудования, формальная, арифметическая и логическая проверка, сопоставление однородных фактов, опросы и др.);
- специфические приемы смежных экономических наук (экономический анализ, экономико-математические методы, теория вероятностей, математическая статистика).

Конкретные методы налогового контроля можно разделить на следующие группы: документальные, фактические, расчетно-аналитические, информативные.

Методы документального контроля предполагают изучение документа как такового. К ним относятся формальная, счетная (арифметическая) и логическая проверка документов, определение их достоверности и подлинности, юридическая оценка хозяйственных операций и др.

Методы фактического контроля включают в себя инвентаризацию имущества налогоплательщика, привлечение специалиста, контрольный запуск сырья в производство, лабораторный анализ качества, контрольную закупку и др.

К расчетно-аналитическим методам относятся:

- вспомогательные методы — экономический анализ, технико-экономический анализ; группировка и обобщение, метод «контрольного сличения остатков» (определение максимально возможного остатка на данный период);
- косвенные (нетрадиционные) методы — контроль ценообразования налоговыми органами, метод внутреннего сравнительного анализа, методы внешнего

сравнительного анализа (расчет по аналогии), метод анализа собственного капитала и др.

Информативные методы включают получение объяснений налогоплательщиков, различных сведений по запросам налоговых органов, инструктирование и разъяснение законодательства, налоговое консультирование.

Рассмотрим более подробно содержание указанных методов.

Методы документального контроля. В группу методов документального налогового контроля входят приемы, основанные на изучении документа как такового, а именно¹:

- 1) формальная проверка;
- 2) нормативная проверка;
- 3) арифметическая (счетная) проверка документов и учетных регистров;
- 4) сличение документов с учетными записями и изучение обоснованности бухгалтерских проводок.

Методы документального контроля играют основную роль при проведении контрольно-проверочных мероприятий. Они достаточно трудоемки, требуют знания законодательства, бухгалтерского учета, к ним трудно применить автоматизацию.

Следует иметь в виду, что истребование документов и выемка документов не относятся собственно к методикам документального контроля, а являются процессуальными действиями сотрудников налоговых органов по обеспечению представления документов. Процедура истребования и изъятия зафиксирована в НК РФ и носит правовой характер.

Из названия данного метода налогового контроля следует, что главным объектом проверки являются документы, связанные с процессом исчисления и уплаты налогов и сборов. Все хозяйственные операции у налогоплательщика должны быть документально подтверждены. Документ может быть достоверным или недостоверным. Для классификации документов по качественным признакам используют ряд критериев: соблюдение правил составления (формальный), достоверности и подлинности, законности операций и фактов, их соответствия действительности.

Общее ознакомление с документом состоит в изучении его формы и содержания. Недостоверные документы могут быть разделены на следующие группы:

- недостоверные по формальным признакам (неправильно оформлены, не содержат определенных реквизитов и т. п.);
- недостоверные по существу (по содержанию), т. е. содержащие случайные ошибки или признаки подлога.

Формальная проверка проводится в целях подтверждения документа установленной форме и правилам оформления. На этапе формальной проверки могут быть обнаружены следующие признаки подделки:

- неправильное наименование документа;
- указание несуществующего учреждения, от имени которого документ выдан;
- внесение других заведомо ложных сведений;
- грамматические ошибки;
- неразборчивый почерк и т. п.

Отсутствие или неточное воспроизведение реквизитов чаще всего указывает на подлог.

Существует достаточно разветвленная система установления подлинности документа с использованием различных признаков подделки бланков, печатей и штампов, подписей и др.

Нормативная проверка предполагает изучение документа с точки зрения его соответствия действующим законам, нормативным актам, инструкциям, ГОСТам, нормам расхода сырья, правильности применения цен, размера налогов и т. п., а также целесообразности, правомерности отраженной в нем хозяйственной операции.

В ходе нормативной проверки могут быть обнаружены следующие нарушения:

- применение не предусмотренных нормативами измерителей хозяйственной операции (например, спирт в кг вместо лит. п.);

- применение непредусмотренных норм и правил (например, средней цены вместо дифференцированных цен и т. п.);
- отсутствие сведений о проведении промежуточных операций (например, применение норм естественной убыли по товарам, фактически не хранившимся на складе).

Счетная (арифметическая) проверка документов и учетных регистров является методом, применяемым, главным образом, при камеральных проверках. Она заключается в установлении правильности подсчетов итоговых сумм в документе. Арифметической проверкой могут быть установлены следующие виды подлогов в документах:

- заведомое механическое завышение или занижение итоговых сумм по горизонтальным строкам или вертикальным графам;
- последующие дописки штрихов и цифр — как в итоговых суммах, так и в отдельных строках и колонках.

В ходе сличения документов с учетными записями и изучения обоснованности бухгалтерских проводок производится проверка тождественности отражения записей в документах и регистрах бухгалтерского учета. Например, журналы-ордера сличают с главной книгой, накопительные ведомости — с мемориальными ордерами. Анализ обоснованности бухгалтерских проводок направлен на выявление соответствия бухгалтерских проводок плану счетов. С введением системы налогового учета источником информации для проверки обоснованности и правильности исчисления налога на прибыль являются аналитические регистры налогового учета.

Методы фактического контроля. Методы фактического контроля имеют самостоятельное значение, но, как правило, используются в комплексе с методами документального контроля. Целью фактической проверки чаще всего является выяснение соответствия документа действительному состоянию хозяйственной операции. Методы фактического контроля включают следующие мероприятия:

- инвентаризация имущества;
- экспертиза (экспертная оценка);
- привлечение специалиста;

- проверка объемов выполненных работ (изучение фактического выполнения оплаченных работ, контрольный обмер);
- встречная сверка и сопоставление (взаимная сверка, взаимный контроль, контрольное сличение) документов;
- контрольный запуск сырья и материалов в производство и лабораторный анализ их качества;
- контрольная закупка.

Инвентаризация имущества представляет собой проверку наличия имущества предприятия на определенный момент времени путем пересчета, обмера, взвешивания ценностей, сверки расчетов с дебиторами и кредиторами, а также последующее сопоставление фактического наличия имущества с учетными данными.

Для целей проведения инвентаризации под имуществом понимают основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовую продукцию, товары и прочие запасы, денежные средства и иные финансовые активы.

Под финансовыми активами понимают кредиторскую задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

Основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих обложению;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете всех финансовых активов и обязательств.

Инвентаризация имущества налогоплательщика может проводиться при налоговой проверке по усмотрению руководителя налоговой инспекции при наличии достаточных оснований.

Инвентаризации может быть подвергнуто любое имущество налогоплательщика независимо от его местонахождения.

В ряде случаев материалы инвентаризации уточняются с помощью дополнительных методологических приемов фактического контроля (осмотр, обследование) и документального контроля.

Экспертиза как метод независимой оценки назначается в том случае, если для разрешения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, технике или ремесле.

В необходимых случаях для участия в конкретных действиях по налоговому контролю, в том числе при проведении выездной проверки, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Проведение экспертизы — это процессуальное действие, которое состоит в исследовании экспертом по заданию налоговых органов вещественных доказательств и других материалов в целях установления фактического состояния и обстоятельств, имеющих существенное значение для правильного решения дела в процессе налоговых правоотношений.

Целью налоговой экспертизы является установление обстоятельств, подтверждающих (опровергающих) соответствие содержания исследуемых документов, операций, действий хозяйствующего субъекта требованиям налогового законодательства и правилам бухгалтерского учета.

К предмету экспертизы в налоговых отношениях относятся:

- объемные показатели результатов финансово-хозяйственной деятельности;
- факты использования средств собственников и кредиторов на цели, не связанные с деятельностью организации (личные цели распорядителя);
- факты неуплаты налогов вследствие расходования средств на другие цели деятельности и личные цели распорядителя средств;
- факты недостоверного отражения в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности содержания операций и фактических результатов деятельности организации;
- уточнение рыночной стоимости товаров, работ, услуг и имущества;
- определение соответствия отнесения на себестоимость материалов и других компонентов нормам и нормативам;

- определение количественных показателей использования товарно-материальных ценностей при проведении различных работ.

К предмету экспертизы в налоговых отношениях отнесены следующие виды экспертиз, связанные с использованием документов: почерковедческая экспертиза, автороведческая экспертиза, техникокриминалистическая экспертиза. Каждый вид экспертизы имеет свои специфические задачи и способы их решения.

В необходимых случаях в соответствии с п. 1 ст. 96 НК РФ для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела.

Потребность в специалисте возникает, например, при аресте имущества налогоплательщика в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога (п. 7 ст. 77 НК РФ). При проведении осмотра имущества и документов могут быть привлечены специалисты (п. 3

ст. 92 НК РФ). Специалист может быть приглашен также при производстве выемки документов (п. 3 ст. 94 НК РФ). Основанием для привлечения лица в качестве специалиста является договор (п. 2 ст. 96 НК РФ).

Чаще всего привлечение специалиста необходимо для проведения лабораторного анализа качества сырья, материалов, готовой продукции (например, алкоголя), установления причин брака или низкого качества продукции. Контрольный запуск сырья в производство, контрольная закупка, контрольный обмер и т. п. могут осуществляться с участием специалиста. Данный метод тесно связан с методом экспертной оценки.

Проверка объемов выполненных работ чаще всего применяется для налогового контроля лиц в сфере капитального строительства и капитального ремонта, осуществляемого хозяйственным способом и текущего ремонта зданий и сооружений; реконструкции и модернизации объектов.

С помощью контрольного обмера устанавливаются фактические объемы и стоимость выполненных работ, и проверяется правильность их отражения в актах приемки работ и в нарядах рабочим, а также правильность списания материалов на производство этих работ. Как правило, обмер осуществляется с помощью специалистов-строителей.

Наиболее распространенными способами нарушения налогового законодательства, выявляемого при изучении фактического выполнения оплаченных работ, являются¹:

- неотражение прибыли, полученной в результате работ;
- завышение производственных затрат и расходов;
- занижение НДС;
- превышение расходов на оплату труда;
- отсутствие договоров с работниками;
- неправомерное использование налоговых льгот и др.

Встречная сверка и сопоставление документов применяются

в целях исследования несоответствия содержания нескольких взаимосвязанных документов. Большинство первичных документов составляется в двух и более экземплярах. При совершении хозяйственных операций они попадают в различные подразделения предприятия либо в разные организации.

Встречная сверка документов означает сверку отдельных экземпляров одного и того же документа, а также учетных регистров, находящихся в двух различных организациях (накладная — у покупателя, второй экземпляр — у поставщика и т. п.) либо в двух различных подразделениях одной и той же организации.

Взаимная сверка документов основана на использовании в любом сочетании различных документов, прямо или косвенно отображающих проверяемую хозяйственную операцию. В ходе этой сверки сопоставляются различные по наименованию и характеру документы, в которых отображаются отдельные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций. Например, расходные документы на отпуск товаров могут сопоставляться с путевыми листами транспортных средств или другими документами, отражающими перевозку товаров. Ведомость начисления зарплаты сопоставляется с нарядами, отражающими характер и объем выполненной работы; суммы денег, оприходованные по кассовым счетам, — с выписками банков и сведениями о движении товарно-материальных ценностей (ТМЦ) и тары, и т. п.

Взаимная сверка документов является одним из наиболее эффективных методов, но она достаточно трудоемкая и методически сложная.

При помощи контрольного запуска сырья и материалов в производство и лабораторного анализа их качества определяют обоснованность и законность списания материалов на производство, выход продуктов, отходы производства, производительность оборудования, а также устанавливают реальность норм расхода материалов.

Проверка правильности действующих норм расхода материалов и выхода продукции данным методом является одним из наиболее действенных приемов, направленных на вскрытие и предупреждение завышения себестоимости и занижения облагаемой прибыли.

Это достаточно дорогая процедура, которая применялась главным образом в советский период.

Лабораторный анализ качества сырья, материалов и готовой продукции производится в целях установления фактов использования неоплаченного сырья, замены одних материалов другими более дешевыми, недовложения в продукцию, причин низкого качества выпускаемой продукции и брака.

Подобные факты могут свидетельствовать о злоупотреблениях, связанных с созданием неучтенных излишков материальных ценностей.

Контрольная закупка проводится самим контролером или покупателем в присутствии двух представителей общественности. Ее целью является установление соблюдения правил торговли, ведения финансовой или предпринимательской деятельности.

В результате контрольной закупки определяется фактический вес отпущенного товара и правильность денежных расчетов.

Расчетно-аналитические методы. Расчетно-аналитические методы налогового контроля делятся на две группы: вспомогательные и косвенные¹.

Вспомогательные методы носят вторичный характер по отношению к документальным и фактическим методам налогового контроля и направлены на комплексное изучение финансово-хозяйственной деятельности контролируемого объекта.

К ним относятся:

- 1) технико-экономические методы;
- 2) нормативное (контрольное) сличение;
- 3) группировка и обобщение;
- 4) экономический анализ плановых, фактических и отчетных данных;
- 5) расчет по аналогии.

Технико-экономические методы контроля применяются в ходе проверок для определения правильности плановых показателей, норм материальных и трудовых затрат, смет цеховых и общезаводских расходов, сметных ассигнований по отдельным статьям затрат.

Метод нормативного контрольного сличения (контрольное сличение остатков) является производным от метода взаимной сверки документов и применяется для выявления различных отклонений от установленных норм. Суть его заключается в проверке, главным образом, количественной информации о движении однородных ценностей между периодами инвентаризациями на предприятиях розничной торговли и общественного питания.

Метод группировки и обобщения используется при отборе и объединении по однородному признаку строго определенных данных и фактов, а также при взаимном их согласовании и отражении в таблицах, графиках, схемах. Названный метод служит основой для применения таких методов контроля, как анализ, нормативно-контрольное сличение и логическая оценка сведений, содержащихся в документе.

Экономический анализ плановых, фактических и отчетных данных как метод налогового контроля представляет собой совокупность специальных приемов, применяемых для обработки экономической информации о работе предприятия. В рамках этого метода применяются общие и частные (применительно к определенной отрасли, типу производства) методики.

Приемы экономического анализа используются в процессе налогового контроля для установления нарушений налогового законодательства. Это обусловлено тем, что завуалированные налоговые нарушения, хищения, приписки обычно сказываются на результатах финансово-хозяйственной деятельности, вызывая

несогласованность отдельных взаимосвязанных показателей и другие отклонения.

Кроме того, предварительный анализ отчетности и записей в учетных регистрах позволяет отобрать круг первичных документов для более детальной проверки, сконцентрироваться на вероятных нарушениях, дает возможность сократить число проверяемых документов и сократить сроки проведения проверки.

Также применяется расчет по аналогиям. В соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ при отказе налогоплательщика допустить должностных лиц налоговых органов к осмотру помещений, а также в случае непредставления в течение двух месяцев необходимых для расчета документов, отсутствия учета доходов и расходов, ведения учета с нарушениями налоговые органы имеют право самостоятельно определять подлежащие уплате суммы налогов на основании имеющихся данных о налогоплательщике, а также по данным об аналогичных плательщиках.

В соответствии с Определением Конституционного суда РФ от 5 июля 2005 г. № 301-0 применение этого метода обеспечивает безусловное исполнение всеми лицам обязанности платить законно установленные налоги. Обычно в качестве критериев аналогичности используется отраслевая принадлежность, конкретный вид деятельности, размер выручки, численность производственного персонала и т. п.

Косвенные методы налогового контроля используются в случаях предоставления налогоплательщиком неполной или недостоверной информации, а также когда обнаруживается несогласованность отдельных показателей отчетности налогоплательщика. Данные методы контроля применяются в первую очередь в отраслях, связанных с оборотом наличных денег, где учет и контроль существенно затруднен.

В качестве таких методов используются: метод анализа собственного капитала (метод чистого капитала); метод определения налоговых обязательств физических лиц на основе их расходов, обобщенного образа жизни; внутренний и внешний сопоставительный анализ деятельности предприятий; контроль ценообразования¹.

Информативные методы. Информативные методы налогового контроля представляют собой истребование справок и объяснений от налогоплательщиков, а также инструктирование налогоплательщиков, разъяснение им налогового законодательства и налоговое консультирование.

Истребование письменных справок и объяснений от налогоплательщика как метод налогового контроля используется в целях подтверждения достоверности и обоснованности содержания документов или фактов нарушений, выяснения причин нарушений и виновных лиц. Обязанность налогоплательщика давать пояснения, которые подтверждают правильность исчисления налога, в случае выявления в ходе проверки ошибок в налоговой декларации (расчете) или противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, предусматривается п. 3 ст. 88 НК РФ (камеральная налоговая проверка). Вместе с тем необходимо помнить, что перечень документов, которые налоговые органы могут истребовать в ходе камеральной и выездной проверки, ограничен НК РФ. Порядок и ответственность за непредставление необходимых сведений определяется Налоговым кодексом РФ.

Необходимые сведения от различных организаций могут быть получены путем направления письменного запроса.

Инструктирование налогоплательщиков и разъяснение действующего законодательства как метод налогового контроля вытекает из положений подп. 4, 5 п. 1 ст. 32 «Обязанности налоговых органов» и п. 1 ст. 34.2 «Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов» НК РФ. Он корреспондирует с правом налогоплательщиков получать от налоговых органов и Минфина России необходимую информацию и разъяснения. В данном случае инструктирование и разъяснения налогового законодательства означает реализацию такой функции налогового контроля, как предупреждение налоговых правонарушений.