

УДК 330.143

А. Ю. Бушева

Саранский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Саранск, e-mail: butonrm@mail.ru

ВНУТРЕННИЙ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ УЧЕТА РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, бюджет, учет, процедура, контроль, плательщик, счет-фактура, налоговая база, ставки, льготы, расчеты.

В данной статье рассмотрены вопросы учета налога на добавленную стоимость, принципы расчета и рассмотрены контрольные процедуры учета расчетов по налогу на добавленную стоимость. Выделены более пятнадцать контрольных процедур учетного процесса и цель проверок. Рассмотрено, что включает каждая контрольная процедура, цели, частота проведения, методы проведения процедур, ответственного за проверку и оформление. Процедуры налогового контроля учетного процесса расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость направлены на обеспечение операционной эффективности деятельности организации, достоверности отчетности, соответствия требованиям законодательства России и минимизации налоговых рисков. Автором рассмотрена методика проверки расчетов по налогу на добавленную стоимость: правильность начисления налога, соблюдение принципов учета, оценка документальной информации и принятие решений. Сделан вывод, о необходимости регулярно (например, ежемесячно) проводить контрольные процедуры учетного процесса по расчетам налога на добавленную стоимость.

A. Yu. Busheva

Saransk Cooperative Institute (branch) of Russian University of Cooperation, Saransk, e-mail: butonrm@mail.ru

INTERNAL TAX CONTROL OF ACCOUNTING FOR VALUE ADDED TAX CALCULATIONS

Keywords: value added tax, budget, accounting, procedure, control, payer, invoice, tax base, rates, benefits, calculations.

This article discusses the issues of accounting for value added tax, the principles of calculation and the control procedures for accounting for calculations for value added tax. More than fifteen control procedures of the accounting process and the purpose of the checks are highlighted. It is considered what each control procedure includes, the objectives, frequency, methods of conducting procedures, the person responsible for verification and registration. The tax control procedures of the accounting process of settlements with the budget for value added tax are aimed at ensuring the operational efficiency of the organization's activities, the reliability of reporting, compliance with the requirements of Russian legislation and minimizing tax risks. The author considers the method of checking the calculations for value added tax: the correctness of tax calculation, compliance with accounting principles, evaluation of documentary information and decision-making. It is concluded that it is necessary to regularly (for example, monthly) carry out control procedures.

Введение

Налог на добавленную стоимость – это изъятие в бюджет суммы прироста стоимости, которая определяется как разница между выручкой от реализации товаров (работ, услуг) и суммой материальных затрат, полученных от других юрлиц. НДС один из основных видов налогов. Относится к группе федеральных налогов. Важность налога можно подтвердить тем, что первой главой второй части НК РФ является НДС. Кроме того, уже более 50 лет налог на добавленную стоимость – основной налог стран ЕС. В России данный налог введен с 1992 года. Ставка НДС изменялась и сейчас составляет

20%. В некоторых случаях товары (работы, услуги) вообще освобождаются от НДС, налогоплательщики имеют льготы и могут применяться ставки 10% и 0%. Следовательно, ведение учета расчетов по НДС и составление отчетности требует высокой квалификации бухгалтера.

В современных условиях бухгалтер должен учитывать отраслевые и организационные особенности финансово-хозяйственной деятельности, знать совокупность задач, принципов функционирования, организационных мер, методик и предложить процедуры, направленные на оптимизацию налогового бремени. В связи с этим вопросы

контроля учетных процедур по расчету НДС особо актуальны.

Цель исследования – формирование порядка проведения контрольных процедур учетного процесса расчетов по НДС в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов РФ и внутренними нормативными документами.

Методологическую основу исследования составили работы отечественных и зарубежных экономистов по проблемам учета и контроля расчетов по налогам и сборам, публикации, представленные в периодической печати, нормативно-законодательные материалы. В ходе исследования использовались специальные приемы учета и контроля.

Материал и методы исследования

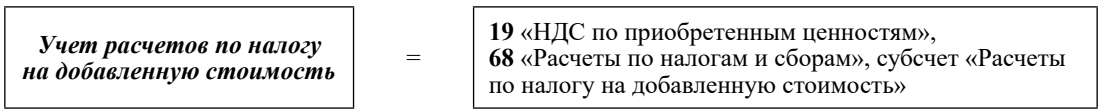
Плательщики налога на добавленную стоимость это те, кто продает, и кто покупает, находятся на общем режиме налогообложения, учета и отчетности. Исходя из этого, применяются два принципа расчета НДС. Первый принцип (цена + НДС):

$$\begin{aligned} \text{Цена } 2000 + \text{НДС (20\%)} 400 &= \\ &= 2400 \text{ Выручка} \end{aligned}$$

Второй принцип при расчете с бюджетом (выручка – НДС):

$$\begin{aligned} \text{Выручка } 2400 - \text{НДС (2400} \times 20 / 120) \times 400 &= \\ &= 2000 \text{ Цена} \end{aligned}$$

Для отражения в учете фактов, связанных с НДС, предназначены счета



Обязательным является ведение документации по НДС (счет-фактура, книга учета покупок и продаж). При ведении учета расчетов по НДС можно выделить: НДС исчисленный, «входящий», подлежащий возмещению, предъявленный бюджету, НДС по авансам, полученным или выданным, НДС при зачете авансов и т. д. в зависимости от вида деятельности и совершенной хозяйственной операции. Сумма налога к доплате в бюджет определяется:

$$\begin{aligned} \text{НДС к доплате} &= \text{НДС с выручки} - \\ &- \text{НДС предъявлен бюджету} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{НДС к доплате} &= \text{НДС с выручки} + \\ &+ \text{НДС с авансов} - \text{НДС с зачетных авансов} - \\ &- \text{НДС предъявлен бюджету} \end{aligned}$$

Если получается отрицательный результат, то имеет место НДС к возмещению.

Контрольные процедуры учетного процесса по расчету НДС направлены на обеспечение операционной эффективности деятельности организации, достоверности отчетности и минимизации налоговых рисков. Рассмотрим контрольные процедуры учетного процесса отражения исчисленного НДС.

«Проверка полноты и своевременности начисления НДС и формирования счетов-фактур по реализации». Целью контроля является предотвращение риска занижения (завышения) налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость и обеспечение достоверности и соблюдения принципа своевременности учета. Процедура включает:

- проверка наличия к каждому документу реализации документа «Счет-фактура выданный».
- сравнение даты соответствующего документа реализации с датой документа «Счет-фактура выданный». Дата документа «Счет-фактура выданный» должна быть равна дате документа реализации или превышать ее не более чем на пять календарных дней (п.3 ст.168 НК РФ).
- проверка наличия и правильности отражения информации о сформированном документе «Счет-фактура выданный» в книге продаж.

Следующая контрольная процедура «Проверка полноты и своевременности начисления НДС и формирования счетов-фактур по авансам полученным». Данная процедура включает:

- проверка наличия к каждому полученному авансу документа «Счет-фактура выданный». Проверяется соответствие начислений по счету (62.ХХ или 76.ХХ) сумме НДС, начисленной по полученным авансам по каждой ставке, по данным аналитического учета.
- сравнение даты соответствующего документа аванса с датой документа «Счет-фактура выданный».

- проверка наличия и правильности отражения информации о сформированном документе «Счет-фактура выданный» в книге продаж.

Следующая контрольная процедура *«Проверка правильности применения ставок при начислении НДС (на основании ст.164 НК РФ)»*. Контрольная процедура включает проверку правильности применения ставок при начислении НДС, методом анализа информации о содержании сделки и примененной налоговой ставки.

Еще одна контрольная процедура *«Проверка полноты и обоснованности применения льгот»*. Контрольная процедура включает проверку обоснованности применения льготы (или проверка неприменения льготы) при начислении НДС, методом анализа информации о содержании сделки.

Пятая контрольная процедура *«Проверка верности начисленного налога в общей сумме по основной деятельности»*. Контрольная процедура это арифметическая (расчетная) проверка данных синтетического учета выручки от продаж и суммы НДС по счету 90 «Продажи».

Шестая контрольная процедура *«Проверка верности начисленного налога по прочим облагаемым НДС хозяйственным операциям, отражаемым в учете на счете 91 «Прочие доходы и расходы»*. Контрольная процедура включает арифметическую (расчетную) проверку данных синтетического учета выручки от продаж и суммы НДС по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Седьмая контрольная процедура *«Проверка полноты начисления НДС по СМР для собственного потребления»*. Описание контрольной процедуры: арифметическая (расчетная) проверка верности суммы начисленного налога. Осуществляется следующим образом:

- определение налоговой базы при выполнении СМР для собственного потребления как сумма дебетовых оборотов по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08-3 «Строительство объектов основных средств» за вычетом сумм, которые были оплачены подрядным организациям;

- вычисление расчетной суммы НДС как произведения налоговой базы и расчетной ставки. Расчетная налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (120);

- сравнение расчетной суммы налога с суммой дебетовых оборотов между соответствующим субсчетом счета 91 с соответствующими субсчетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС выполнении СМР для собственного потребления».

Восьмая контрольная процедура *«Проверка полноты и верности формирования счетов-фактур с авансов полученных при поступлении авансов»*. В ходе контрольной процедуры осуществляется:

- проверка наличия соответствующих счетов-фактур по полученным авансам;

- расчет налоговых баз по кредитовым оборотам счета 62.ХХ «Расчеты с покупателями и заказчиками» и счета 76.ХХ «Расчеты с прочими дебиторами» по авансам полученным – по каждому виду операций и по всем применяемым налоговым ставкам;

- расчет сумм налога по каждой налоговой базе с применением расчетной ставки НДС;

- суммирование полученных результатов;
- сравнение результатов и формирование отчета.

- анализ полученных результатов и принятие управленческого решения.

Девятая контрольная процедура *«Проверка полноты начисления общей суммы начисленного налога»*. Арифметическая (расчетная) проверка верности суммы начисленного налога осуществляется следующим образом:

- определение налоговой базы по каждому виду операций, облагаемых по разным ставкам;

- вычисление суммы налога по каждому виду операций и общей суммы;

- сравнение общей суммы налога с кредитовым оборотом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на добавленную стоимость».

Десятая контрольная процедура *«Проверка соответствия суммы начисленного НДС отраженному в книге продаж»*.

Рассмотрим контрольные процедуры учетного процесса отражения НДС, подлежащего возмещению.

Контрольная процедура *«Проверка полноты получения счетов-фактур по документам поступления»*. Описание контрольной процедуры:

- проверка наличия к каждому документу поступления документа «Счет-фактура полученный»;

- сравнение даты соответствующего документа реализации с датой документа «Счет-фактура полученный».

Вторая процедура *«Проверка правильности отражения сумм «входящего» НДС на соответствующих счетах (субсчетах) учета»*. Цель соблюдение требований законодательства и установленного алгоритма распределения сумм "входящего" НДС при ведении раздельного учета. Описание контрольной процедуры:

- автоматический контроль соответствия суммы НДС, указанной в спецификации входящей счета-фактуры, предъявленного поставщиком при приобретении материально-производственных запасов, товаров, работ, услуг, основных средств и нематериальных активов, сумме НДС, отраженной на счетах учета, полноте отражения и непревышения общей сумме;

- выборочный контроль соответствия содержания хозяйственной операции выбранному субсчету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Третья процедура *«Проверка полноты отражения «входящего» НДС»*. В ходе процедуры осуществляется:

- расчет налоговых баз по кредитовым оборотам счета 60.XX «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по каждому виду операций и по всем применяемым налоговым ставкам;

- расчет налоговых баз по кредитовым оборотам счета 76.XX «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» по каждому виду операций и по всем применяемым налоговым ставкам;

- расчет сумм налога по каждой налоговой базе с применением расчетной ставки НДС;

- суммирование полученных результатов;
- сравнение результатов и формирование отчета.

Четвертая контрольная процедура *«Проверка полноты получения счетов-фактур по авансам выданным»*. В соответствии с п.12 ст.171 НК РФ покупатель, перечисливший суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав, вправе принять к вычету НДС, предъявленный продавцом при получении этой предварительной оплаты. Процедура осуществляется в случае, если в текущем периоде организация воспользовалась указанным правом на вычет.

В ходе контрольной процедуры осуществляется:

- автоматическая проверка наличия соответствующих входящих счетов-фактур по перечисленным авансам;

- автоматический расчет налоговых баз по дебетовым оборотам счета 60.XX «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и счета 76.XX «Расчеты с прочими кредиторами» по авансам перечисленным – по каждому виду операций и по всем применяемым налоговым ставкам;

- автоматический расчет сумм налога по каждой налоговой базе с применением расчетной ставки НДС;

- формирование отчета в табличной форме с указанием контрагента, даты и суммы по данным: договора; документов, подтверждающих перечисление аванса; входящего счета-фактуры; суммы налога по данным расчета.

- анализ полученных результатов и принятие управленческого решения.

Пятая контрольная процедура *«Проверка полноты и правильности отражения в учете вычетов НДС с авансов полученных при зачете авансов»*. В ходе процедуры осуществляется:

- автоматическая проверка наличия соответствующих входящих счетов-фактур по перечисленным авансам;

- автоматический расчет налоговых баз по дебетовым оборотам счета 60.XX «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и счета 76.XX «Расчеты с прочими кредиторами» по авансам перечисленным – по каждому виду операций и по всем применяемым налоговым ставкам;

- автоматический расчет сумм налога по каждой налоговой базе с применением расчетной ставки НДС;

- анализ полученных результатов и принятие управленческого решения.

В ходе контрольной процедуры проверяется, для всех ли заченных авансов имеются соответствующие проводки по вычету НДС, начисленного ранее с этих авансов.

И в заключении можно осуществить контрольную процедуру *«Проверка соблюдения требований законодательства и внутренних нормативных документов относительно хранения вторых экземпляров выставленных счетов-фактур и их регистрации в журнале учета выставленных счетов-фактур»*. Описание процедуры:

- проверка наличия, полноты и соблюдения хронологии заполнения журнала учета выставленных счетов-фактур;
- проверка наличия, полноты комплектности подшитых вторых экземпляров выставленных счетов-фактур;
- проверка наличия, полноты регистрации выставленных счетов-фактур в книге продаж. Сверка записей журнала учета выставленных счетов-фактур с данными, указанными в книге продаж.

Результаты исследования и их обсуждение

Основными целями контрольных процедур являются:

- минимизация налоговой нагрузки;
- своевременное отслеживание и обеспечение руководства организации необходимой информацией об изменении налогового законодательства и налоговых последствий принимаемых управленческих решений;
- формирование достоверной информации о положении организации, необходимой внутренним и внешним пользователям.

Главный бухгалтер (заместитель главного бухгалтера) ответственный за осуществление контроля. Частота проведения контроля – ежемесячно. Документ, в котором будет отражен факт осуществления контроля:

- отметка на контрольном листе о соблюдении контролируемых требований (с приложением сформированных отчетов);
- служебная записка о нарушении контролируемых требований (с приложением сформированных отчетов).

Проверка осуществляется автоматически методом сопоставления в информационной системе записей о дате реализации с записями о дате формирования счетов-фактур.

Результат проверки выдается в виде отчета в табличной форме.

Выводы

Непрерывный процесс выявления, описания и документального оформления рисков, способных повлиять на деятельность организации заставляет постоянно находиться в поисках оптимальных направлений учета расчетов по НДС.

Для того чтобы управлять налоговой нагрузкой, необходимо знать от чего зависит сумма налогов, как можно на них влиять и уменьшать до разумных пределов. НДС как налог рыночный требует особого внимания. Следует следить за суммой налога на добавленную стоимость, чтобы была ясность, уверенность и экономия денежных средств. Необходимо проводить контрольные процедуры учетного процесса по расчетам НДС каждый месяц для отслеживания негативных ситуаций и принятия мер. В конце квартала провести анализ составляющих налога на добавленную стоимость (НДС с выручки, НДС с авансов, НДС с зачтенных авансов, НДС предъявленный бюджету, НДС к доплате или к возмещению) и принять соответствующее управленческое решение. Если расчеты провести заранее можно стараться уплачивать справедливую сумму налога.

Таким образом, методики детального анализа финансовых результатов являются стабильно актуальным инструментом эффективного управления. Таким образом, методика детального контроля учетного процесса расчетов по НДС является инструментом эффективного управления. Основная цель контрольных процедур это предотвращение риска занижения (завышения) налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость и обеспечение достоверности учета.

Библиографический список

1. Приказ ФНС России от 30.05.2007 №ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.04.2021).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая, гл.21) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 01.09.2020 №1334) // КонсультантПлюс. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.04.2021).
3. Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000г. №914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» // КонсультантПлюс. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.04.2021).