

## **Тема 5. Проверка исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость (НДС)**

- 5.1 Цель, задачи и источники информации для проверки расчетов по НДС
- 5.2 Программа аудита расчетов по НДС
- 5.3 Содержание аудиторской проверки расчетов по НДС

### **5.1 Цель, задачи и источники информации для проверки расчетов по НДС.**

Аудит налога на добавленную стоимость - это проверка правильности формирования налоговой базы НДС, применения льгот, состояния расчетов с бюджетом, способов ведения учета и составления налоговой отчетности.

Целью аудита НДС является установление соответствия порядка исчисления НДС требованиям налогового законодательства. Задачи аудита НДС:

- оценка состояния синтетического и аналитического учета расчетов по НДС;
- проверка формирования налоговой базы, применения налоговых льгот и налоговых вычетов;
- контроль за отражением текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- проверка соблюдения организацией налогового законодательства при формировании налоговой базы по НДС, полноты и своевременности уплаты налога в бюджет.

В процессе аудиторской проверки операций по НДС необходимо руководствоваться следующими нормативными документами;

гл. 21 Налогового кодекса Российской Федерации с изменениями и дополнениями, внесенными Федеральными законами от 22.07.2005 г. № 117-ФЗ, № 119-ФЗ и от 20.12.2005 г. № 168-ФЗ;

Методические рекомендации по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденные Приказом МНС России от 20.12.2000 г. № БГ-3-03/447;

Постановление Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 г. № 914 (с изм. и доп. на 16.02.2004) «Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» и др.

Источниками информации при проверке расчетов по НДС являются:

- положение об учетной политике организации;
- счета-фактуры, полученные от продавцов, исполнителей;
- счета-фактуры, составленные организацией и выставленные покупателям, заказчикам;
- журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур;
- книга продаж;
- книга покупок;
- первичные документы, подтверждающие поступление товарно-материальных ценностей;
- налоговые декларации по НДС;
- карточка и анализ счетов 19, 68 субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» (при автоматизированном учете);
- главная книга или оборотно-сальдовая ведомость;
- бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2).

Аудиторские процедуры, рекомендуемые к применению при проверке расчетов по НДС: аналитические процедуры (например, анализ отношения начисленного НДС и объема реализации), опрос, подтверждение (например, 3-го лица о постановке его на учет в налоговом органе), просмотр документов, сравнение документов, пересчет (например, расчет отношения облагаемых и необлагаемых оборотов для распределения общехозяйственных расходов).

## 5.2 Программа аудита расчетов по НДС.

Проверяемая организация	<i>ЗАО «Альфа»</i>
Период аудита	<i>• с 01.01.05 по 31.12.05</i>
Количество человеко-часов	<i>300</i>
Руководитель аудиторской группы	<i>Иванов И.И.</i>
Состав аудиторской группы	<i>Иванов И.И., Петров И.И.</i>
Планируемый аудиторский риск	<i>5%</i>
Планируемый уровень существенности	<i>5%</i>

Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
<b>Аудит расчетов по налогу на добавленную стоимость</b>			
1. Установление сроков уплаты налога	Март 2006 г	Петров И.И.	Первичная учетная документация, регистры бухгалтерского учета, книги покупок и продаж, журналы регистрации счетов- фактур, платежные поручения, выписки банка, налоговая отчетность, расчеты аудитора, результаты получения письменных разъяснений и запросов, прочие документы
2. Проверка возможности применения налоговых льгот		Иванов И.И.	
3. Проверка правильности формирования налогооблагаемой базы		Иванов И.И., Петров И.И.	
4. Проверка правомерности применения налоговых вычетов		Иванов И.И., Петров И.И.	
5. Проверка правильности составления и своевременности сдачи налоговых деклараций		Иванов И.И.	
6. Проверка правильности и своевременности уплаты налога		Петров И.И.	
7. Обобщение и оформление результатов		Иванов И.И., Петров И.И.	

Руководитель аудиторской организации \_\_\_\_\_  
(подпись)

Руководитель аудиторской группы \_\_\_\_\_

### 5.3 Содержание аудиторской проверки расчетов по НДС.

Последовательность работ при проведении аудита НДС можно разделить на три этапа - ознакомительный, основной и заключительный. На каждом этапе должны быть выполнены определенные процедуры проверки.

На **ознакомительном этапе** выполняются:

- оценка систем бухгалтерского и налогового учета;
- оценка аудиторских рисков;
- расчет уровня существенности;
- определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели по НДС;
- анализ организации документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов.

Выполнение процедур позволяет рассмотреть существующие объекты налогообложения, соответствие применяемого организацией порядка налогообложения нормам действующего законодательства, оценить уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений.

Аудитор должен сделать запрос на предоставление организацией следующих основных документов: налоговые декларации по НДС (включая все уточненные расчеты), книг покупок и продаж, счета-фактуры, акты выполненных работ (услуг), товарные накладные, регистры бухгалтерского учета.

При проведении аудита расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость предварительная оценка начинается с общего анализа элементов системы налогообложения и определения факторов, влияющих на налоговые показатели.

При этом необходимо получить информацию по следующим вопросам: как организована работа по исчислению налога на добавленную стоимость (назначены ли ответственные лица, распределены ли между ними обязанности, имеются ли в наличии должностные инструкции); каков порядок подготовки, оборота и хранения документов налогового учета и налоговой отчетности, отражения облагаемых

оборотов в регистрах бухгалтерского и налогового учета, каким образом происходит обобщение этих данных и как определяется налоговая база; при проведении каких операций наиболее велик риск возникновения ошибок (как правило, наибольшее количество искажений в связи с исчислением налога на добавленную стоимость встречается при использовании организацией неденежных форм расчетов - зачета взаимных требований, бартерных операций, оплаты векселями и т.п.); осуществляются ли операции, освобождаемые от налогообложения; представлены ли в налоговые органы соответствующие документы, подтверждающие право организации на освобождение или применение налоговых вычетов; проводится ли сверка статей налоговых деклараций с данными синтетического учета и налоговыми регистрами (книгой покупок, книгой продаж, журналом учета полученных и выставленных счетов-фактур) должностными лицами (главным бухгалтером или заместителем главного бухгалтера, начальником отдела и т.п.) в конце отчетного периода.

**Основной этап** предполагает проведение углубленной проверки участков налогового учета, на которых выявлены проблемные зоны с учетом значения уровня существенности, и выполняются:

- оценка правильности определения налогооблагаемой базы по НДС;
- проверка налоговой отчетности, представленной организацией по установленным формам;
- расчет налоговых последствий для организаций в случаях некорректного применения норм налогового законодательства.

При проверке и подтверждении правильности исчисления и уплаты НДС в бюджет проверяется правильность исчисления налога на добавленную стоимость по следующим позициям: правильность, своевременность, полнота формирования налогооблагаемой базы, соблюдение основных принципов при ее определении (например, заполнение книги продаж); правильность формирования налоговых вычетов (книга покупок); обоснованность внесения исправлений в налоговую отчетность и налоговые регистры; действительность первичных документов для

заполнения налоговых регистров; включение первичных документов в соответствующие налоговые периоды.

При проверке книги регистрации выставленных счетов-фактур и книги продаж по реализованной продукции, работам, услугам, проверяется полнота внесения счетов-фактур. При наличии посреднических операций журналы регистрации полученных и выставленных счетов-фактур не будут совпадать с книгами покупок и книгами продаж.

Аудитор устанавливает, какие материальные ценности и услуги приобретались за отчетный период. После того как из общей совокупности приобретенных ценностей выделены те, которые однозначно носят производственный характер (по ним налог на добавленную стоимость не принимается к вычету), следует приступить к отдельной проверке каждой группы ценностей с учетом их особенностей.

Книги покупок проверяются по внесенным в нее счетам-фактурам. Оцениваются все основания для налогового вычета: правильность оформления счетов-фактур в соответствии с постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914, факт получения товарно-материальных ценностей или услуг (наличие накладных, актов выполненных работ, услуг) и включения затрат в расходы, принимаемые для исчисления налога на прибыль.

В процессе аудита необходимо выделить элементы сплошной проверки, например, выявляющей полноту внесения счетов-фактур в книгу покупок, так как в соответствии с п. 2 ст. 169 НК РФ счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не могут быть приняты к вычету или возмещению.

Если организация ведет учет налога на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям без использования компьютерной обработки данных, то устанавливается, в каком регистре учета накапливается информация по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям»; проверяется наличие и правильность оформления документов по каждой операции приобретения

материалов: накладной поставщика, материального отчета склада, счета-фактуры поставщика; определяется частота составления материальных отчетов.

При использовании автоматизированных средств учета взаимосвязь данных по накладной и счету-фактуре поставщика обеспечивается автоматически, задача же аудитора ограничивается взаимной сверкой данных указанных документов с показателями материальных отчетов материально ответственных лиц.

По Главной книге устанавливается, какие формы расчетов с поставщиками применяются в организации (корреспонденции с дебетом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»); безналичные (кредит счета 51 «Расчетные счета»); наличные (кредит счета 50 «Касса»); взаимозачет (кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»); бартер (кредит счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»); ценными бумагами (кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы») и др.

Аудитор прослеживает данные по цепочке: накладная—^приходный документ склада—»счет-фактура—отражение в журнале учета полученных счетов-фактур—» отражение в книге покупок (рисунок 5).

Многие организации игнорируют составление журнала учета полученных счетов-фактур, хотя обязательное ведение этого документа предусмотрено ст. 169 НК РФ и постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914. В журнале учета должны быть отмечены все полученные счета-фактуры поставщиков, как оплаченные, так и неоплаченные.



Рисунок 5 - Документооборот при приобретении ценностей, подлежащий проверке в ходе аудита НДС

По книге покупок проверяется, производятся ли записи по частично оплаченным счетам-фактурам, а также по материалам, полученным от поставщиков, не являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость. По соответствующей графе книги покупок должен быть показан общий дебетовый оборот (оплата) по счетам 60, 76 вне зависимости от того, содержит ли он налог на добавленную стоимость или нет.

Необходимо проконтролировать дальнейший путь движения материалов и убедиться, что они списаны на производственные нужды, учитывая нормативы расходов, принимаемых для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

При аудите налога на добавленную стоимость по внеоборотным активам необходимо убедиться в том, что приобретенные основные средства и нематериальные активы действительно введены в эксплуатацию. По этим ценностям проверяется цепочка: накладная поставщика—»акт приемки- передачи»—»акт ввода в



эксплуатацию—»счет-фактура—»журнал учета полученных счетов-фактур—» книга покупок. При проверке аудиторю следует помнить о том, что по автотранспортным средствам ввод в эксплуатацию может быть осуществлен только после регистрации в органах ГИБДД.

Выделив из общего количества поставщиков тех, кто оказывает услуги, аудитор определяет постоя иных исполнителей и проводит с ними выборочную проверку. По операциям с остальными подрядчиками контролируется цепочка: акт выполненных работ (оказанных услуг)—»счет- фактура—»журнал учета полученных счетов-фактур—» книга покупок. Если отсутствует первый документ цепочки, то данный факт является грубым нарушением требований законодательства и вызывает сомнения в производственном характере работ.

При проверке правильности отражения вычета по суммам авансов и предоплаты, засчитываемым в отчетном периоде при реализации или в случае возврата авансов часто встречается ситуация, когда организации, игнорируя аналитический учет авансов и предоплаты по каждому покупателю и заказчику, исчисляют налог на добавленную стоимость по кредитовым остаткам по счетам расчетов с покупателями и заказчиками. Вычет в следующем налоговом периоде по авансам, засчитанным при реализации, также будет предъявлен без аналитических данных, что будет являться нарушением порядка ведения учета счетов-фактур. При проверке правомерности вычета следует убедиться, что под аванс действительно произошла реализация, или что он фактически возвращен покупателю.

Для наглядности при проведении сверки данных аналитического, синтетического учета, бухгалтерской и налоговой отчетности целесообразно пользоваться следующей системой взаимосвязей регистров бухгалтерского и налогового учета и отчетности.

Общая сумма за налоговый период по учтенным счетам-фактурам в журнале учета полученных счетов-фактур должна соответствовать общей сумме кредитовых оборотов за тот же период по счетам учета расчетов с поставщиками (счета 60

«Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Общая сумма налога на добавленную стоимость по графам 86 и 96 в книге покупок за налоговый период при определенных условиях должна соответствовать кредитовому обороту счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в Главной книге.

Общая сумма записей по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 19 в Главной книге должна соответствовать сумме стр. (7 + 8 + 9) за вычетом стр. 13 листа 07 налоговой декларации.

Сумма восстановительных записей НДС за налоговый период в книге продаж должна быть равна сумме записей по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», дебету счета 90 «Продажи», кредиту счета 68 - сторно и суммы стр. (10 + 11 + 12) листа 07 налоговой декларации.

Сумма, указанная по статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в форме финансовой отчетности № 1 «Бухгалтерский баланс», должна соответствовать стоимости ценностей, по которым имеются счета-фактуры, но которые не были оприходованы на склад покупателя (не были введены в эксплуатацию) на начало и на конец отчетного периода.

На заключительном этапе оформляются результаты аудита по НДС, включая анализ выполнения программы аудита, классификацию выявленных ошибок и нарушений. Результаты проверки обобщаются, формулируются выводы аудитора.

В заключение перечислим основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита НДС:

- ошибки при исчислении налоговой базы;
- неправомерное или неправильное применение налоговых льгот;
- нарушение порядка определения налоговых вычетов;

отсутствие или нарушение системы внутреннего контроля организации за правильностью исчисления НДС.

По результатам проверки разрабатываются и представляются рекомендации об использовании организацией налоговых льгот и предложения по созданию системы внутреннего контроля организаций за правильностью исчисления по НДС,

Поскольку акцизы, как и НДС являются косвенным налогом, а также поскольку существует непосредственная схожесть с НДС при отражении акцизов в системе учета, то считаем, что вышеприведенная методика аудита расчетов по НДС может применяться и в процессе аудита расчетов с бюджетом по акцизам.