

АУДИТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

*Бунина А.Ю., кандидат экономических наук, доцент,
Павлюченко Т.Н., кандидат экономических наук, доцент,
Воронежский государственный аграрный университет*

Аннотация: аудиторские и консалтинговые фирмы, представленные на рынке, оказывают широкий спектр услуг в области налогов и налогообложения. В условиях ужесточения налогового контроля и наличия риска доначислений в бюджет при проведении проверок налоговыми органами, всю большую популярность приобретает аудит налогообложения. Аудит налогообложения представляет собой разновидность аудиторского финансового контроля, которому свойственны признаки аудиторского контроля в целом, и одновременно индивидуальные приемы и методы, отличающие его от всех видов аудита. Несмотря на то, что законодательство в рамках проверки достоверности финансовой отчетности организаций не требует обязательного проведения отдельного аудита в части налогообложения, осуществление данного вида проверок необходимо прежде всего компаниям, которые проводят высокорисковые в плане налоговых доначислений операции. С позиции налоговых органов к высокорисковым операциям могут быть отнесены экспортно-импортные, льготизируемые, не имеющие однозначного толкования в налоговом законодательстве. Целью написания статьи являлось изучение особенностей проведения аудита расчетов по налогу на добавленную стоимость. В процессе выполнения исследования было решено несколько задач, а именно рассмотрены теоретические основы аудита налогообложения; проведен анализ существующей системы налогообложения ООО «ЭкоНива-Агро», выбранного в качестве объекта исследования; разработана программа аудиторской проверки расчетов по налогу на добавленную стоимость, учитывающая методы и требования налоговых органов. В статье приводится описание теоретических, концептуальных аспектов системы аудита налогообложения и ее роли в снижении рисков доначислений в бюджет по результатам налоговых проверок.

Ключевые слова: аудит, аудит налогообложения, система налогообложения, налог на добавленную стоимость, налоговый контроль, программа проверки

Налоговый контроль по-прежнему ориентирован на переход к «цифровой прозрачности информации». 22 февраля 2018 г. в первом чтении был принят проект Закона «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации». Указанный законопроект ориентирован на отмену обязательных проверок, проводимых налоговыми органами раз в три года с переносом пристального внимания со стороны контролеров на те компании, которые имеют отрицательную статистику по итогам прошлых проверок. Сокращение числа проверок планируется достигать за счет внедрения риск-ориентированного подхода, позволяющего увеличивать сроки между проверками, а также освобождает от проверок те организации, по которым установлена низкая категория риска [9].

Внедрение указанного законопроекта предполагает, что вводимая система мотивации будет способствовать повышению открытости со стороны налогоплательщиков и лояльности проверяющих к законопослушным компаниям. Бесспорно, что ситуация, когда «о налогоплательщиках известно практически все» многократно увеличивает риски, связанные с доначислением суммы налога или штрафных санкций.

В сложившихся условиях руководство организации приобретает большую заинтересованность, чтобы выездная или камеральная налоговая проверка прошли без осложнений, и компания смогла попасть в категорию плательщиков с низким уровнем риска.

Для защиты компании от негативных налоговых последствий необходимо определить зоны налогового риска, направления налогового контроля и, конечно же, разработать комплекс превентивных мероприятий, направленных на выявление и предотвращение налоговых рисков [3]. Одним из путей достижения указанной цели является предварительная аудиторская проверка, которая позволяет подтвердить правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды. Налоговый аудит может быть проведен как по всем налогам и сборам, так и по конкретному налогу, в зависимости от предпочтений заказчика.

Внимание налоговых органов на сегодняшний день сконцентрировано на уплате в бюджет налога на добавленную стоимость, выявлении пресечений махинаций, связанных с уплатой данного налога, а также на устранение сложных налоговых разрывов. Налог на добавленную стоимость является ведущим по собираемости налогом в стране

и основным источником доходов бюджета за исключением поступлений от торговли углеводородами. В России данный налог введен в 1992 году. Налог по своему содержанию является косвенным, так как его уплата осуществляется за счет

средств контрагента. Суть налога заключается в изъятии части добавленной стоимости, которая создается в процессе совершаемых операций в отношении конкретного товара или услуги.

Таблица 1

Поступление налогов и сборов в бюджеты РФ, тыс. руб.

Вид налога	Начислено к уплате в текущем году	Поступило налогов, сборов, иных обязательных платежей в доходы:		
		федерального бюджета	бюджета субъекта Российской Федерации	доходы местных бюджетов
Налоговые доходы	18 937 873 042	10 638 509 409	8 511 492 857	1 051 195 019
Налог на прибыль организаций	7 236 260 537	922 750 477	6 032 887 805	682 457 939
Налог на добавленную стоимость	3 292 248 402	3 135 209 400	X	X
Налог на имущество физических лиц	1 617 396	X	46 340 615	32 393 102
Налог на имущество организаций	994 103 199	X	969 773 014	7 053 533
Транспортный налог	42 026 249	X	129 416 344	3 315 455
Налог на игорный бизнес	1 801 697	X	1 816 656	30 835
Земельный налог	149 224 038	X	170 145 609	150 821 153
НДПИ	5 641 913 364	5 596 171 909	66 357 967	1 903 234
Государственная пошлина	X	15 494 176	18 615 453	16 170 064
Штрафы, санкции, возмещение ущерба	8 393 130	2 956 459	1 165 102	787 047

*по данным ФНС России

По данным, представленным на официальном сайте ФНС России, в 2018 году сумма исчисленного и уплаченного в бюджет налога на добавленную стоимость составила 3 292 248 402 тыс. руб.,

что составляет 17,38% от общей величины налоговых доходов РФ. Удельный вес налога в структуре налогов и сборов представлен на рис. 1.

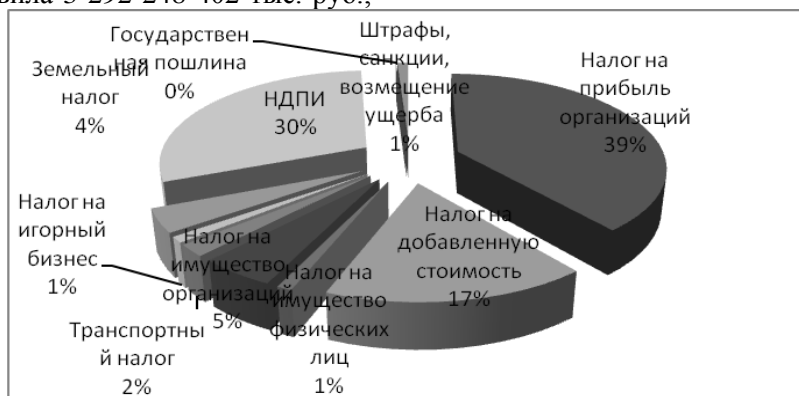


Рис. 1. Структура налогов и сборов по РФ

Аудит расчетов по налогам и сборам, как уже было отмечено, может охватывать весь спектр совершаемых операций, подлежащих налогообложению, или наоборот, предполагает концентрацию на частных, более сложных вопросах. В число таких вопросов можно включить проверку формирования налоговой базы; подтверждение правиль-

ности отражения в бухгалтерском и налоговом и учёте применяемых вычетов по налогу на добавленную стоимость; обоснование применяемых налоговых ставок и т.д.

Аудит налогообложения включает три основных этапа. рис. 2.



Рис. 2. Этапы аудита налогообложения

Первый этап аудиторской проверки начинается с оценки существующей системы налогообложения. ООО «ЭкоНиваАгро», выбранное в качестве объекта исследования, находится на общей системе налогообложения. Применение общей системы налогообложения предполагает уплату всех без

исключения налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды, ведение полноценного бухгалтерского и налогового учета. ОСНО является наиболее трудоемким налоговым режимом, требующим особого внимания со стороны руководства в вопросах администрирования.

Таблица 2

Состав и структура налоговых платежей ООО «ЭкоНиваАгро»

Вид платежа	Задолженность на 31.12.2017 г. тыс. руб.	Задолженность на 31.12.2018 г. тыс. руб.
Земельный налог	1120	3466
Налог на прибыль	(65)	(76)
НДС	(194857)	(285676)
Налог на доходы физических лиц	16718	16738
Другие налоги и сборы	5779	11245
Всего налогов, сборов	(171407)	(255005)

Анализ налоговых платежей уплачиваемых ООО «ЭкоНиваАгро» за 2018 год по сравнению с соответствующим периодом прошлого года показал, что сумма уплаченных налогов в бюджеты различных уровней составила 255005 тыс. руб. что на 83598 тыс. руб. больше чем величина налогов и

сборов перечисленных за предшествующий отчетный период. Увеличение произошло по таким налогам как: налог на прибыль на 11 тыс. руб.; НДС на 90819 тыс. руб., налог на имущество на 15,2 тыс. руб.; налог на доходы физических лиц на 20 тыс. руб.

Таблица 3

Структура налоговых платежей ООО «ЭкоНиваАгро» по бюджетам

Вид налога	2017 год		2018 год	
	Начислено, тыс. руб.	% к итогу	Начислено, тыс. руб.	% к итогу
Федеральные налоги и сборы				
налог на добавленную стоимость	1676049	92,08	2359699	92,11
налог на доходы физических лиц	109330	6,01	134997	5,24
налог на прибыль организаций	174	0,01	3	0,00
Региональные налоги				
налог на имущество организаций	20205	1,11	51789	2,02
транспортный налог	654	0,04	617	0,02
Местные налоги и сборы				
земельный налог	8410	0,46	11145	0,43
Всего налогов	1820131	100	2562682	100

В структуре налоговых платежей ООО «Эко-НиваАгро» наибольший удельный вес занимает налог на добавленную стоимость. По данным 2018 года сумма уплаченного в бюджет налога составила 2359699 тыс. руб. или 92,08%. Второй по значимости это налог на доходы физических лиц – 134997 тыс. руб. На его долю приходится 5,27%. Проанализировав данные таблицы можно отметить, что наибольший удельный вес – 98% прихо-

дится на налоги, которые ООО «ЭкоНиваАгро» уплачивает в федеральный бюджет.

Второй этап при проверке расчетов по налогам и сборам предполагает сбор достаточных аудиторских доказательств, позволяющих выразить мнение о степени достоверности представленной в учете экономического субъекта информации. Аудиторская проверка НДС включает следующие процедуры [1]:

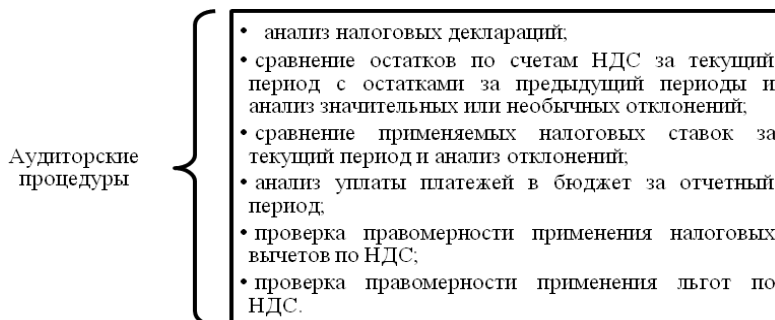


Рис. 3. Программа аудиторской проверки расчетов по НДС

1. Анализ налоговых деклараций. Цель указанной процедуры – исключение ошибок, вызванных неувязкой данных, отраженных в разделах одной налоговой декларации. Наличие расхождение по данным, представленным в разделах декларации, является основанием для предоставления в налоговый орган уточненной декларации [8]. Анализ данных, выполняемый индивидуальным аудито-

ром или аудиторской организацией, должен быть основан на соблюдении контрольных соотношений, которые установлены налоговой службой в письме ФНС от 23.03.2015 №ГД-4-3/4550@. При проверке наиболее тщательно анализу подвергаются счета, участвующие в обобщении информации по исследуемому налогу:

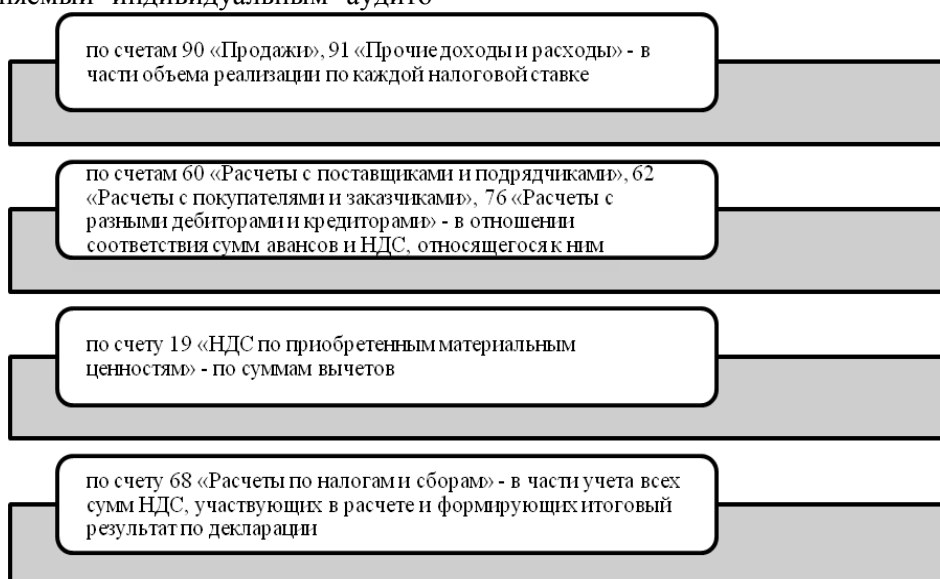


Рис. 4. Счета бухгалтерского учета, участвующие в проверке

Анализ налоговой декларации, как уже было отмечено, базируется на проверке контрольных

соотношений. Формулы, применяемые для расчета, представлены на рис. 5.

формулы для сверки	Стр. 060 разд. 2 + стр. 118 разд. 3 + стр. 050 и 080 разд. 4 + стр. 050 и 130 разд. 6 = стр. 260 + стр. 270 разд. 9 (п. 1.27 КС).
	Стр. 190 разд. 3 + стр. 030 и 040 разд. 4 + стр. 080 и 090 разд. 5 + стр. 060, 090 и 150 разд. 6 = стр. 190 разд. 8 (п. 1.28 КС).
	Разд. 8: стр. 180 = стр. 190 (п. 1.32 КС) - сумма НДС к вычету должна совпасть с итоговим значением на последней странице раздела.
	Разд. 9: стр. 200 = стр. 260; стр. 210 = стр. 270 (пп. 1.37, 1.38 КС) - сумма НДС к уплате должна совпасть с итоговим значением на последней странице раздела.
	Если стр. 050 разд. 1 > 0, то стр. 190 разд. 8 - (стр. 260 + стр. 270 разд. 9) > 0 (п. 1.25 КС) - в том случае, если вычеты превысили сумму НДС к уплате, то сумму к возмещению надо указать в стр. 050 раздела 1, при этом сумма возмещения должна быть равна разности между всеми вычетами и исчисленным НДС.
	НДС к платежу: стр. 060 разд. 2 = стр. 200 и 210 разд. 9 с указанием «06» в стр. 010 (п. 1.26 КС); НДС (право на вычет): стр. 180 разд. 3 = стр. 180 разд. 8 с указанием «06» в стр. 010 (п. 1.31 КС) - проверяется право налогового агента на вычет в соответствии с рекомендациями, изложенными в письме Минфина от 23.10.13 № 03-07-11/44418.

Рис. 5. Формулы для расчета контрольных соотношений

2. Сравнение остатков по счетам аналитического и синтетического учета. Основная цель выполнения указанной процедуры установить соответствие остатков аналитического и синтетического учета и данных бухгалтерской отчетности. В ходе проверки аудитор изучает данные бухгалтерской

отчетности экономического субъекта, сводные регистры синтетического учета, а также регистры аналитического учета [4, 7]. Сравнение осуществляется при помощи таблицы, в которую занесены остатки на начало и конец проверяемого периода по счетам.

Таблица 4

Проверка начального сальдо по счетам бухгалтерского учета

Наименование учетного регистра	На конец 2017 г., руб.	На начало 2018 г., руб.	Отклонения
По данным оборотно-сальдовой ведомости по счету 19	20 899 655,03	20 899 655,03	-
По данным карточки счета по счету 19	20 899 655,03	20 899 655,03	-
По данным главной книги по счету 19	20 899 655,03	20 899 655,03	-
По данным оборотно-сальдовой ведомости по счету 68	162 688 852,26	162 688 852,26	-
По данным карточки счета по счету 68	162 688 852,26	162 688 852,26	-
По данным главной книги по счету 68	162 688 852,26	162 688 852,26	-

3. Проверка обоснованности применяемых налоговых ставок. Согласно поправкам, внесенным в налоговый кодекс, ставка НДС была увеличена до 20% с 1 января 2019 года. По новым правилам расчетная ставка должна быть рассчитана как 20/120%. Ставки 0 и 10% не изменились. Особенно важно убедиться, что НДС, исчисленный в переходный период, правильно рассчитан и отражен на счетах бухгалтерского учета.

Первое, на что следует обратить внимание аудитору, это период, за который был рассчитан НДС. Ставку, равную 20%, следует применять только в отношении реализованных или приобретенных товаров, работ или услуг, дата отгрузки которых была произведена после 1 января 2019 года, дата заключения договора в данном случае значения не имеет. Аудитору следует выяснить, в каком месяце были произведены поставки и подписаны акты, подтверждающие факт исполнения обязательств по договору. Если дата подписания акта приходится на 2018 год это позволяет произ-

водить начисление НДС по совершаемой операции с применением ставки равной 18%.

Вторая по сложности ситуация связана с операциями купли-продажи товаров и услуг, являющихся объектом обложения по налогу на добавленную стоимость. В данном случае аудитор должен сопоставить даты в договорах на закупку и продажу. Если покупка произведена в 2018 г., а продажа в 2019 г. входной НДС к вычету следует принимать по ставке, равной 18%, НДС по реализованному товару следует считать по ставке 20%.

В том случае, когда товар был передан покупателю в течении 2018 года, но расчет за поставку произведен только в 2019г НДС следует посчитать по ставке 18%. Сумма налога корректировке не подлежит. Спорным является вопрос по операциям, предполагающим частичную или полную предоплату. Если предоплата за товары или услуги была получена в 2018 г, а факт перехода прав товар зафиксирован в 2019 году, необходимо выполнить сразу несколько корректировок: НДС с аванса следует посчитать по ставке 18/118; НДС

по отгрузке необходимо рассчитать по ставке 20%; налог с аванса должен быть принят к вычету по ставке 18/118; кроме того, с покупателем необходимо согласовать разницу в стоимости, возникшую в результате повышения ставки НДС.

Главное требование, которое необходимо соблюдать во всех представленных ситуациях, и которое должно быть подтверждено аудитором –

сумму НДС следует определять только по той ставке, которая применялась на дату отгрузки.

4. Анализ уплаты платежей в бюджет осуществляется с целью проанализировать равномерность начислений налога, проследить его динамику и при наличии, выявить периоды, в которых суммы налога были очень маленькие или наоборот большие.

Таблица 5

Динамика НДС уплачиваемого ООО «ЭкоНиваАгро»

Показатели	2016г	2017г	2018г	Коэффициент прироста	
				2016-2017 гг	2017-2018 гг
НДС, тыс. руб.	1429219	1856385	2450518	0,3	0,32

Проанализировав таблицу, можно заметить, что сумма налога на добавленную стоимость, уплачиваемого ООО «ЭкоНиваАгро», постоянно увеличивается. Увеличение обязательств перед бюджетом вызвано не только постоянным ростом цен на сырье, потребляемое в процессе производственной деятельности, но также и в связи с увеличением масштабов деятельности организации.

5. Анализ налоговых вычетов. Одна из ключевых по риску операций, совершаемых в отношении суммы исчисленного налога. В стремлении минимизировать величину НДС, подлежащего уплате в бюджет, компании часто прибегают к различного рода махинациям, именно этим вызван особый интерес со стороны налоговиков к категории вычетов по НДС.

Высокая доля вычетов по НДС является основанием проведения у экономического субъекта выездной или камеральной налоговой проверки. Приказом ФНС от 14.10.2008 №ММ-3-2/467@ определен уровень налоговых вычетов, который можно классифицировать как высокий. На сегодняшний день этот показатель определен в размере 89%, при среднем по России показателе, достигающем 88,06%. Задача аудитора заключается в грамотном обосновании суммы безопасного налогового вычета. Расчет может быть выполнен как в целом за отчетный год, так и по каждому кварталу в отдельности. При расчете аудитору следует использовать следующие показатели:

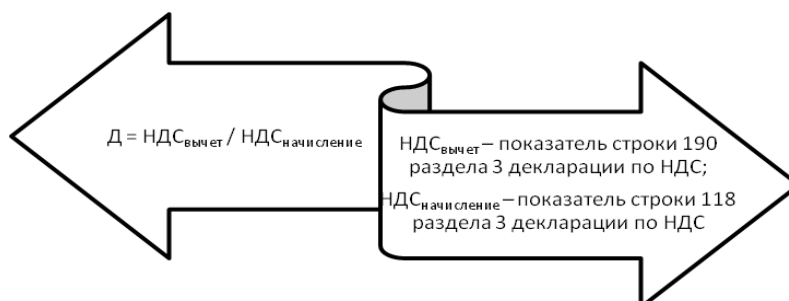


Рис. 6. Расчет доли вычета по НДС

Подтвердив правомерность суммы налогового вычета по НДС, аудитор, по просьбе руководства проверяемого субъекта, может подготовить пояснения для налоговых органов. В них следует указать

обстоятельства, в результате которых вычет по НДС составил значительную величину. В письме необходимо указать текст следующего содержания:

«ООО «Х» в ответ на требование № ____ от ____ 2019г. о представлении пояснений по Декларации по НДС за ____ квартал 2018 года, сообщает следующее:

В декларации по НДС в разделе 8 «Сведения из книги покупок» за ____ квартал 2018 г. ошибок допущено не было. Стоимость товаров(работ, услуг – выбрать нужное), суммы НДС и прочие сведения, указанные в Декларации, соответствуют данным счетов-фактур, полученных от поставщиков. Все условия, необходимые для вычета НДС, ООО «Х» выполнены:

1. товары (работы, услуги) приобретены для налогооблагаемых операций;
2. товары (работы, услуги) приняты к учету;
3. все необходимые правильно оформленные первичные документы имеются в наличии.

Приложение:

- 1) счет-фактура № ____ от ____ 2018г., сумма –(в т.ч. НДС – ...), ООО «У», ИНН _____;
- 2).....и т.д.»

Третий этап аудиторской проверки расчетов по налогам и сборам заключается в обобщении полученных результатов. Аудитор должен выразить мнение о степени достоверности информации. При наличии ошибок в порядке исчисления и уп-

латы налога, выявленных в ходе реализуемых аудиторских процедур, в отчете необходимо отразить список рекомендуемых мероприятий, позволяющих устранить все имеющиеся нарушения.

Литература

1. Бажин И.А. *Налоговый аудит: объект, цели, задачи* // *Аудиторские ведомости*. 2006. №4.
2. Лещенко В.В., Павлюченко Т.Н. *Проблемы государственного финансового контроля* // *Инновационные технологии и технические средства для АПК материалы Международной научно-практической конференции молодых ученых и специалистов*. 2016. С. 127 – 131
3. Логвинова Т.И. *Аудит (ревизия) расчетов по единому сельскохозяйственному налогу* // *Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий*. 2011. №1. С. 51 – 55.
4. Логвинова Т.И., Широбоков В.Г. *Организация риск-ориентированного внутреннего контроля финансовых результатов в сельскохозяйственных предприятиях* // *Аудит*. 2018. №2. С. 5 – 8.
5. Павлюченко Т.Н., Калюгина И.В. *Учет налогов и оптимизация налоговой нагрузки* // *Научно-методический электронный журнал «Концепт»*. 2018. №5. С. 137 – 143.
6. Павлюченко Т.Н. *Электронный документооборот как средство управления предприятием* // *Управленческие и маркетинговые аспекты развития субъектов АПК и агропродовольственного рынка: Материалы межрегиональной научно-практической конференции, посвященной 45-летию кафедры управления и маркетинга в АПК ФГБОУ ВО Воронежский ГАУ*. 2016. С. 209 – 212.
7. Попова Л.В., Никулина Л.Н. *Аудит налогообложения: учеб. пособие*. М.: 2009. 192 с.
8. Попова Л.В., Головина Т.А., Никулина Л.Н. *Налоговый учет, отчетность, аудит: учеб. пособие*. М.: 2010. 285 с.
9. Шатских Е.С., Павлюченко Т.Н. *Сопутствующие аудиту услуги в консалтинговой деятельности аудиторских фирм* // *Актуальные вопросы теории и практики финансово-хозяйственной деятельности: материалы Международной научно-практической конференции*. 2018. С. 81 – 84.

References

1. Bazhin I.A. *Nalogovyy audit: ob"ekt, celi, zadachi* // *Auditorskie vedomosti*. 2006. №4.
2. Leshchenko V.V., Pavlyuchenko T.N. *Problemy gosudarstvennogo finansovogo kontrolya* // *Innovacionnye tekhnologii i tekhnicheskie sredstva dlya APK materialy Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii molodyh uchenyh i specialistov*. 2016. S. 127 – 131
3. Logvinova T.I. *Audit (reviziya) raschetov po edinomu sel'skohozyajstvennomu nalogu* // *Ekonomika sel'skohozyajstvennyh i pererabatyvayushchih predpriyatij*. 2011. №1. S. 51 – 55.
4. Logvinova T.I., SHirobokov V.G. *Organizaciya risk-orientirovannogo vnutrennego kontrolya finansovyh rezul'tatov v sel'skohozyajstvennyh predpriyatiyah* // *Audit*. 2018. №2. S. 5 – 8.
5. Pavlyuchenko T.N., Kalyugina I.V. *Uchet nalogov i optimizaciya nalogovoj nagruzki* // *Nauchno-metodicheskij elektronnyj zhurnal «Koncept»*. 2018. №5. S. 137 – 143.
6. Pavlyuchenko T.N. *Elektronnyj dokumentooborot kak sredstvo upravleniya predpriyatiem* // *Upravlencheskie i marketingovye aspekty razvitiya sub"ektov APK i agroprodovol'stvennogo rynka: Materialy mezhregional'noj nauchno-prakticheskoy konferencii, posvyashchennoj 45-letiyu kafedry upravleniya i marketinga v APK FGBOU VO Voronezhskij GAU*. 2016. S. 209 – 212.
7. Popova L.V., Nikulina L.N. *Audit nalogooblozheniya: ucheb. posobie*. M.: 2009. 192 s.
8. Popova L.V., Golovina T.A., Nikulina L.N. *Nalogovyy uchet, otchetnost', audit: ucheb. posobie*. M.: 2010. 285 s.
9. SHatskih E.S., Pavlyuchenko T.N. *Soputstvuyushchie auditu uslugi v konsaltingovoy deyatel'nosti auditorskih firm* // *Aktual'nye voprosy teorii i praktiki finansovo-hozyajstvennoj deyatel'nosti: materialy Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii*. 2018. S. 81 – 84.

THE AUDIT OF PAYMENTS FOR VALUE ADDED TAX

*Bunina A.Yu., Candidate of Economic Sciences (Ph.D.), Associate Professor,
Pavlyuchenko T.N., Candidate of Economic Sciences (Ph.D.), Associate Professor,
Voronezh State Agrarian University*

Abstract: audit and consulting firms represented in the market provide a wide range of services in the field of taxes and taxation. In the context of tightening tax control and the presence of the risk of additional charges to the budget during inspections by tax authorities, tax audit is becoming increasingly popular. Tax audit is a kind of audit financial control, which is characterized by signs of audit control in general, and at the same time individual techniques and methods that distinguish it from all types of audit. Despite the fact that the legislation in the framework of verification of the reliability of financial statements of organizations does not require a separate audit in terms of taxation, the implementation of this type of audit is necessary primarily for companies that conduct high-risk in terms of tax surcharges operations. From the position of the tax authorities the export-import, preferential can be attributed to high-risk operations, not having a clear interpretation in the tax legislation. The purpose of this article was to study the features of the audit of calculations on value added tax. In the course of the study, several tasks were solved, namely, the theoretical foundations of tax audit were considered; the analysis of the existing tax system of LLC “EcoNivaAgro”, selected as the object of study, was carried out; the program of audit of calculations for value added tax, taking into account the methods and requirements of tax authorities, was developed. The article describes the theoretical and conceptual aspects of the tax audit system and its role in reducing the risks of additional charges to the budget based on the results of tax audits.

Keywords: audit, tax audit, tax system, value added tax, tax control, audit program