

**Кушнарченко Татьяна Владимировна,**

*д.э.н., к.с.х.н., профессор Донской государственной технической  
университет, Россия, г. Ростов-на-Дону*

**Пудеян Любовь Овагемовна**

*старший преподаватель Донской государственной технической  
университет, Россия, г. Ростов-на-Дону*

**Смирнова Ирина Валерьевна**

*магистр кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Донской  
государственной технической  
университет, Россия, г. Ростов-на-Дону*

## **АУДИТ ОТЧЕТНОСТИ ПО НДС**

**Аннотация:** В статье приводится методика проведения аудита налоговой отчетности по НДС, а также выделяются основные моменты, на которые аудитору следует обратить внимание во время проверки. На базе предложенной методики проведен аудит отчетности по НДС компании ООО «ТриАвто», который выявил недостатки в системе учета и контроля расчетов по НДС в ООО «ТриАвто». Таким образом, аудиторская проверка налоговой отчетности по НДС позволила компании: 1) исправить ошибки в учете НДС; 2) правильно определить налоговую базу по НДС; 3) избежать претензий со стороны налоговой службы.

**Ключевые слова:** аудит, НДС, налоговая отчетность, налоговая база, счет-фактура, Книга покупок. Книга продаж.

**Annotation:** The article presents the methodology of the audit of tax reporting on VAT, as well as highlights the main points that the auditor should pay attention to during the audit. On the basis of the proposed methodology, an audit of VAT

reporting of LLC "Triavto" was conducted, which revealed shortcomings in the system of accounting and control of VAT calculations in LLC "Triavto". Thus, the audit of VAT tax reports allowed the company to: 1) correct errors in VAT accounting; 2) correctly determine the tax base for VAT; 3) avoid claims from the tax service.

**Keywords:** audit, VAT, tax reporting, tax base, invoice, purchase Book. Sales ledger.

Аудит расчетов по НДС начинается с анализа компонентов системы налогообложения, а также с выявления факторов, которые влияют на показатели этой системы. При этом аудитор должен проверить информацию:

— какой порядок исчисления НДС закреплен в учетной политике компании для целей налогообложения (в том числе, в какой момент определяется налоговая база);

— какова организация работы учетного персонала компании по исчислению НДС (назначение ответственных лиц, наличие должностных инструкций, распределение обязанностей между ответственными лицами);

— как работает система подготовки, движения и хранения документов налогового учета и отчетности, как отражаются облагаемые обороты в регистрах бухгалтерского и налогового учета, как обобщаются эти данные и формируется налоговая база;

— какие операции имеют наибольший риск возникновения ошибок (обычно, искажения в исчислении НДС возникают при использовании неденежных форм расчетов — взаимозачетов, бартера, оплаты векселями и др.);

— осуществляет ли компания операции, которые освобождены от налогообложения, и подтверждено ли право компании на освобождение или налоговые вычеты;

— проводят ли должностные лица компании сверку между показателями, отраженными в налоговых декларациях, синтетическом учете и

налоговых регистрах (журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, книге покупок, книге продаж), в конце отчетного периода.

Отсюда задачи, стоящие перед аудитором в ходе проверки расчетов по НДС, можно представить в следующем виде:

- 1) проверить, верно ли сформирована налоговая база по НДС;
- 2) проверить действительность права компании на применение налоговых льгот по НДС;
- 3) проверить правильность использования налоговых ставок по НДС;
- 4) проверить, правильно ли рассчитана величина налога к уплате в бюджет;
- 5) проверить правильность заполнения полей отчетности по НДС и соблюдение сроков сдачи отчетов в налоговую инспекцию.

Выполнение перечисленных выше задач основывается на соблюдение нормативных документов:

1. Налогового кодекса РФ (21 главы - «Налог на добавленную стоимость»).
2. Гражданского кодекса РФ.
3. Закона № 403-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете» (с учетом изменений и дополнений).
4. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н.
5. Постановления Правительства РФ «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» от 26.12.2011 № 1137 (с учетом изменений и дополнений).
6. Приказа ФНС России «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме» от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ (с учетом изменений и дополнений) [1].

Для получения необходимой аудитору для проверки расчетов по НДС информации потребуются такие документы, как:

- Учетная политика для целей налогообложения;
- Декларации по НДС;
- Главная книга;
- Регистры синтетического учета;
- Регистры аналитического учета
- Счета фактуры;
- Книга покупок;
- Книга продаж;
- Журнал учета выставленных счетов-фактур;
- Журнал учета полученных счетов-фактур;
- Платежные документы;
- Договоры;
- Акты выполненных работ.

При этом аудитор фиксирует в рабочих документах сам факт наличия или отсутствия перечисленных выше документов.

Аудиторская проверка расчетов по НДС подразумевает определение объектов налогообложения компании, к которым согласно НК РФ относятся:

- реализация товаров, услуг или работ на территории РФ, включая реализацию предметов залога и передачу товаров, оказание услуг или выполнение работ по соглашению о предоставлении отступного или новации, и передачу имущественных прав. При этом нужно иметь в виду, что передача права собственности по перечисленным позициям на безвозмездной основе признается реализацией;
- передача на территории РФ товаров, оказание услуг или выполнение работ для собственных нужд, по которым нельзя принять к вычету расходы при исчислении налога на прибыль;
- выполнение СМР для собственных нужд;

— ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Особое внимание в ходе проверки аудитору следует уделить понятиям «место реализации товаров» и «место реализации услуг или работ», под которыми подразумевается, что эти товары, услуги или работы реализуются на территории России. Иначе их реализация не признается объектом по НДС. Вместе с тем некоторые объекты не подлежат налогообложению (ст. 149 НК РФ).

Если компания осуществляет операции, как подлежащие, так и не подлежащие налогообложению, она должна вести их отдельный учет.

При аудите расчетов по НДС также проверяется фактическое наличие, дата принятия и утверждения учетной политики, а также порядок ее применения.

Важное место при аудите отчетности по НДС занимает проверка сопоставимости информации бухгалтерского учета, книги продаж и налоговой отчетности. Чаще всего в процессе аудита выявляются ошибки, связанные с исправлением в текущем отчетном периоде ошибок прошлых отчетных периодов. А бухгалтер при этом должен сопоставить проводки, исправляющие ошибки, в бухгалтерском учете и в декларации по НДС за тот отчетный период, в который вносятся исправления. Если налогоплательщик обнаружил в ранее представленных декларациях по НДС ошибки, он должен подать в налоговую инспекцию уточненный отчет за эти налоговые периоды.

В ходе проверки расчетов по НДС аудитор должен проверить, правильно ли ведутся такие документы, как счета-фактуры, журнал учета выставленных счетов фактур, книга продаж.

Проверяя формирование налоговой базы по НДС, аудитор должен руководствоваться положениями ст. 153 – 162.2 НК РФ. Налоговая база НДС при реализации товаров, услуг или работ определяется в зависимости от особенностей их реализации. При применении одинаковых налоговых ставок база по НДС суммируется по всем операциям, облагаемым по одной ставке. Если же налогоплательщик применяет разные налоговые ставки, база

формируется отдельно по каждому виду товаров, услуг или работ, в разрезе тех ставок, по которым они облагаются. В статьях 154 – 162.2 НК РФ перечислены нюансы определения налоговой базы по НДС при совершении различных операций. Во время проверки аудитор должен удостовериться в правомерности совершения всех операций компании, формирующих ее налоговую базу.

Также, организовывая проверку, необходимо помнить, что налоговый период для НДС - квартал (ст. 163 НК РФ). А налоговые ставки установлены в размере 0, 10 и 20 процентов (ст. 164 НК РФ).

В целях проверки правомерности вычетов по НДС аудитор должен:

- изучить, как организован аналитический учет сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»;
- оценить, насколько качественно ведется учет и контроль операций;
- убедиться, что налогоплательщиком организован отдельный учет НДС по приобретению ТМЦ;
- проверить, соблюдается ли порядок и сроки применения вычетов.

Кроме того, аудитору имеет смысл выборочно проверить оформление счетов-фактур, по которым принимается к вычету НДС, и удостовериться, что налогоплательщик соблюдает принцип временного соответствия вычетов НДС и оприходования ТМЦ.

Своевременность уплаты НДС проверяется по ст. 174 НК РФ, согласно которой налог перечисляется по итогам налогового периода исходя из фактической реализации товаров, оказания услуг или выполнения работ за этот период в равных долях включительно до 25-го числа каждого из трех месяцев, идущего за прошедшим налоговым периодом.

Таким образом, собрав необходимую информацию, аудитор может приступить к проверке правильности заполнения декларации по НДС.

Все налогоплательщики (в т. ч. налоговые агенты), обязаны предоставить в ИФНС декларацию по НДС в электронной форме по ТКС. Срок подачи - ежеквартально, до 25-го числа месяца, идущего за прошедшим кварталом. Чтобы проверить, правильно ли составлена налоговая декларация по НДС в

ООО «ТриАвто», необходимо удостовериться в наличии основных документов, представленные в таблице 1.

Таблица 1. Основные документы для проверки правильности заполнения декларации по НДС ООО «ТриАвто»

№ п/п	Наименование документа	Наличие (да/ нет)	Ответственный, Ф.И.О.	Примечание
1	Учетная политика для целей налогообложения	Да	Л.И. Жолоб	
2	Декларации по НДС	Да	Л.И. Жолоб	
3	Регистры синтетического и аналитического учета	Да	Л.И. Жолоб	
4	Главная книга	Да	Л.И. Жолоб	
5	Книга покупок	Да	Л.И. Жолоб	
6	Книга продаж	Да	Л.И. Жолоб	
7	Журнал учета выставленных счетов-фактур	Да	Л.И. Жолоб	
8	Журнал учета полученных счетов-фактур	Да	Л.И. Жолоб	
9	Счета-фактуры	Да	Л.И. Жолоб	
10	Договоры	Да	Л.И. Жолоб	
11	Акты выполненных работ	Да	Л.И. Жолоб	
12	Платежные документы	Да	Л.И. Жолоб	

Объектом налогообложения НДС ООО «ТриАвто» признаются операции:

— реализация товаров, услуг или работ на территории РФ, включая реализацию предметов залога и передачу товаров, оказание услуг или выполнение работ по соглашению о предоставлении отступного или новации, и передачу имущественных прав;

— передача на территории РФ товаров, оказание услуг или выполнение работ для собственных нужд, по которым нельзя принять к вычету расходы при исчислении налога на прибыль;

— передача основных средств и / или иного имущества компании ее правопреемнику при реорганизации этой компании.

Объектом аудиторской проверки выступает декларация по НДС за III квартал 2019 года.

В указанной декларации по НДС ООО «ТриАвто» заполняется титульный лист и разделы 1, 3, 7, 8 и 9.

Титульный лист декларации по НДС ООО «ТриАвто» оформлен следующим образом:

1) в графах «ИНН» и «КПП» компания указала свои ИНН и КПП из документов о постановке на учет;

2) в графе «Номер корректировки» проставлен «0», потому что декларацию за III квартал 2019 г. компания подает впервые;

3) в графе «Налоговый период (код)» прописан код «23» так как декларация по НДС за III квартал.

4) в графе «Отчетный год» указывается год отчетного периода, т.е. 2019;

5) в графе «Представляется в налоговый орган (код)» приведен четырехзначный код инспекции, в которую сдали данную декларацию;

6) в графе «По месту нахождения (учета) (код)» проставлен код «214» - по месту учета организации, не являющейся крупнейшим налогоплательщиком;

7) в графе «Налогоплательщик» указано полное наименование организации - Общество с ограниченной ответственностью «ТриАвто»;

8) в графе «Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД» указан код вида деятельности из ОКВЭД компании;

9) в графе «Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю» указан представитель декларации – Николай Сергеевич Жеделяев, генеральный директор ООО «ТриАвто».

В ходе проверки титульного листа декларации по НДС нарушений не выявлено.

В разделе 1 обязательными реквизитами являются строки 010 - «Код по ОКТМО» и 020 - «Код бюджетной классификации». Код бюджетной классификации НДС – «18210301000011000110». В строке 040 отражается сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, которая равна 1 028 408 руб.



НДС при реализации 33 280 730,70 руб. В декларации по НДС ООО «ТриАвто» это значение НДС отражено в разделе 3 по строке 010. На этой же строке отражена выручка от реализации товара без НДС на сумму 166 403 653 руб.

Обязательная часть аудиторской проверки состоит в сравнении показателей оборотно-сальдовых ведомостей и данных декларации по НДС. Так как аудит проводится по НДС, то неотъемлемой частью аудиторского задания является проверка данных по оборотно-сальдовой ведомости счета 68-02 и корреспондирующих счетов: 90.03, 91.02 и 76.АВ.

Проводкой Дт 90-3 Кт 68-2 отражается реализация товаров.

Отражение НДС по продаже основных средств показывается Дт 91-2 Кт 68: сумма НДС от реализации первого основного средства 91 525,42 руб. второго 76 271,19 руб.

Приказом ФНС РФ от 28.12.2018 года № СА-7-3/853 внесены изменения в форму декларации по НДС и в порядок ее заполнения с первого квартала 2019 года. На основании данного приказа были добавлены строки 041 и 042, в которых отражаются операции, облагаемые НДС по ставке 18% и 18/118 соответственно. Сумма, отраженная по строке 041 раздела 3 декларации равна - 43 545,00 руб. В ходе аудиторской проверки было выявлено, что в III квартале 2019 года ООО «ТриАвто» были допущены ошибки, связанные с реализацией товаров и основных средств. Процентная ставка НДС данных операций не соответствовала п. 3 ст. 164 НК РФ. Компания исправила указанные ошибки и приняла к вычету НДС на сумму 43 545,00 руб. Данная сумма совпадает с суммой, отраженной на строке 040 раздела 3 декларации по НДС [2].

По строке 070 отражена сумма 10035304 руб. Это сумма НДС с авансов, полученных от покупателей. Отражаются данная сумма на дебете счета 76.АВ и кредите 68.02 и равна 10035304 руб. что соответствует данным отраженным на строке [3].

Итоговая сумма НДС по проводкам дебет счетов 90.03, 76. АВ, 91.02 отражена по строке 118 налоговой декларации и равна 43315271 руб. Данная

значение также является суммой строк 010, 041 и 070, и соответствует итогу начисленного НДС с книги продаж.

По строке 120 раздела 3 декларации по НДС отражается сумма всего НДС от оказания услуг, поступления от поставщиков товаров (Дебет 19.03; 19.04 Кредит 60.1) равная 32366282 руб.

По строке 180 раздела 3 показываются суммы НДС с авансов, перечисленных поставщикам, и отражается проводкой дебет 68.02 кредит 60.02. Данная сумма равна 9 877 800 руб.

По строке 190 декларации фиксируется сумма НДС, которая подлежит вычету и которая равна 42 224 408 руб. Данная сумма вычисляется путем сложения величин строк 120 и 180, и соответствует итогу вычета НДС с книги покупок.

По строке 200 раздела 3 декларации по НДС ставится общая сумма налога, которая должна перечисляться в бюджет (разность величин строк 118, 190) которая равна 1 028 408 руб., что соответствует сумме, показанной на строке 040 первого раздела декларации.

На данном тапе проверки можно сделать вывод о правильности заполнения первого и третьего раздела декларации по НДС ООО «ТриАвто» за III квартал 2019 года. Также правильность заполнения данной строки, указывает на корректность расчета вычетов в ООО «ТриАвто».

В разделе 8 декларации по НДС данные перенесены из книги продаж, а в разделе 9 – из книги покупок. Данные соответствуют итоговым суммам из книги продаж и книги покупок соответственно. По данным разделам нарушений нет.

Была осуществлена аудиторская проверка журнала учета выставленных счетов-фактур и книги продаж, а также, своевременно ли осуществляется выставление и правильно ли оформляются счета-фактуры. Счета-фактуры в книге продаж должны регистрироваться в налоговом периоде, в котором возникло налоговое обязательство, в хронологическом порядке.

Регистрация в книге продаж счетов-фактур, которые выписанные в одном экземпляре, осуществляется [4]:

— когда налогоплательщик получает денежные средства, связанные с оплатой в счет будущих поставок;

— когда налогоплательщик получает по векселям проценты;

— когда налогоплательщик получает по товарному кредиту проценты;

— когда налогоплательщик выполняет СМР для собственных нужд;

— когда налогоплательщик передает товары, услуги или работы для собственных нужд, на которые нельзя принять к вычету затраты при определении налога на прибыль;

— когда налогоплательщик выступает налоговым агентом (например, при аренде государственного имущества);

Запись в книге продаж делается ежедневно на основании данных лент ККМ.

Показатели и правила заполнения счета-фактуры указаны в приложении №1 к Постановлению Правительства РФ от 26.12.11 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

ООО «ТриАвто» ведет журнал учета выставленных счетов-фактур, порядок его ведения не нарушен.

В ходе проверки счетов-фактур ООО «ТриАвто» было установлено:

1) правильность порядковых номеров и дат выписки счетов-фактуры;  
2) наличие наименования, адреса и ИНН налогоплательщика и покупателя;

3) наличие ошибок в наименовании адреса грузоотправителя и (или) грузополучателя. Адрес в счетах фактурах, полученных от контрагента, не соответствует выписке ЕГРЮЛ. По данным счетам-фактурам ООО «ТриАвто» не имеет право применять вычеты по НДС;

4) правильность номеров платежно-расчетного документа в случаях получения авансов или других платежей в счет будущих поставок;

5) правильность отражённых наименований поставляемых товаров, услуг или работ и единицы измерения;

6) правильность указания количества поставляемых товаров, услуг или работ по счету-фактуре по принятым единицам измерения;

7) правильность отражения цены за единицу по договору без учета налога, а при применении государственных регулируемых цен, которые включают налог, — с учетом налога;

8) правильность отражения стоимости товаров, услуг или работ за все количество поставляемых товаров, услуг или работ по счету-фактуре без налога;

9) правильность указания налоговой ставки по счетам-фактурам.

Выявленные в ходе проверки ошибки фиксируются в рабочей документации аудиторов, и определяется их количественное влияние на показатели бухгалтерской и налоговой отчетности.

При определении количественного аспекта искажений необходимо рассмотреть возможность в отношении сравнительно небольших величин, которые могут оказать существенное влияния на формирование налоговой базы по НДС [5].

Таким образом, в ходе аудиторской проверки декларации по НДС ООО «ТриАвто» за III квартал 2019 года были выявлены недостатки в оформлении счетов-фактур. В связи с этим представителю ООО «ТриАвто» рекомендуется обратиться к контрагенту с требованием выставлять правильно оформленные счета-фактуры с адресом из выписки ЕГРЮЛ. Данная ошибка не позволяет ООО «ТриАвто» принимать к вычету НДС по полученным от контрагента счетам-фактурам, что увеличивает сумму налога, подлежащего к уплате в бюджет.

#### **Библиографический список:**

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть 2.: федер. закон: [принят Гос. Думой 19 июля 2000 г. : одобр. Советом Федерации 26 июля 2000

г.] // СПС КонсультантПлюс. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/#dst0](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/#dst0).

2. О бухгалтерском учете : федер. закон : [принят Гос. Думой 22 ноября 2011 г. : одобр. Советом Федерации 29 ноября 2011 г.] // СПС КонсультантПлюс. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/).

3. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: [утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94] // СПС КонсультантПлюс. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_29165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/).

4. Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме : [утв. Приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ : зарег. в Минюсте России 15.12.2014 № 35171] // СПС КонсультантПлюс. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_152657/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_152657/).

5. Лыкова, Л. Н. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для академического бакалавриата / Л. Н. Лыкова. — Москва: Издательство Юрайт, 2018. — 353 с.