

УДК 336.226.322(045)

*И.Г. Щербакова***СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОПЕРАЦИЙ С НДС**

Внутренний налоговый контроль является важной составляющей работы любой организации. Он помогает обеспечить эффективную систему управления информационным потоком, который необходим для принятия хозяйствующим субъектом эффективных управленческих решений. НДС занимает одно из ведущих мест в структуре налоговых обязательств организации перед государством, при этом отличается сложным порядком определения сумм, которые необходимо перечислить в бюджет. По этой причине организация системы внутреннего контроля операций с НДС требует особого внимания. В статье рассмотрены этапы внутреннего контроля правильности исчисления НДС, а также функциональный и риск-ориентированный подходы, которые используются при создании системы внутреннего контроля операций с НДС. Разработка хозяйствующим субъектом программы проведения контрольных мероприятий может стать одним из возможных направлений совершенствования системы внутреннего контроля операций с НДС. Она позволит усилить основные функции всех должностных и материально-ответственных лиц при осуществлении ими операций с НДС с тем, чтобы предотвратить возможные угрозы и минимизировать риски финансовой деятельности экономического субъекта. Кроме того, в статье приведен возможный функционал субъектов внутреннего контроля операций по НДС в организации в зависимости от вида риска.

*Ключевые слова:* налог на добавленную стоимость, внутренний контроль, система внутреннего контроля, риск, налоговая база, налоговый учет, бухгалтерский учет, счет-фактура, операции по НДС.

DOI: 10.35634/2412-9593-2023-33-6-1019-1024

Необходимость внедрения внутреннего контроля связана с возникновением на законодательном уровне у большей части экономических субъектов обязанности организовать внутренний контроль не только фактов хозяйственной жизни, но и ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

Внутренний контроль является одной из составляющей работы любой организации, так как с его помощью обеспечивается эффективная система управления информационным потоком, который необходим для принятия эффективных управленческих решений. Все это делает внутренний контроль одним из наиболее действенных инструментов, способствующим стабилизации деятельности как отдельно взятого субъекта, так и экономики в целом [1].

По мнению Министерства финансов РФ, внутренний контроль – это процесс, направленный на достижение экономическим субъектом таких целей, как обеспечение эффективности и результативности деятельности; достоверности и своевременности отчетности, а также соблюдение законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

В соответствии с налоговым законодательством организация должна осуществлять внутренний контроль, если реализуется такая форма налогового контроля, как «налоговый мониторинг». Налоговый кодекс (НК РФ) расширил сущность этого понятия, включив в него контроль за правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов (п. 7 ст. 105.26 НК РФ) [2]. Поэтому, с точки зрения налогообложения, внутренний контроль – это совокупность организационной структуры, методик и процедур, утвержденных организацией для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации при исчислении налогов, сборов, страховых взносов, полноты и своевременности их уплаты, также для своевременной подготовки бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности организации [3].

Налог на добавленную стоимость (далее – НДС) занимает одно из ведущих мест в структуре налоговых обязательств экономического субъекта перед государством, что обусловлено его значительным удельным весом в структуре этих обязательств, а также сложным порядком определения сумм, которые необходимо перечислить в бюджет. Порядок исчисления НДС и его уплаты регламентируется нормами главы 21 НК РФ. Важная роль при расчете этого налога принадлежит определению налогооблагаемой базы, налоговых вычетов и сумм налога, подлежащих восстановлению. Поэтому следует уделять особое внимание к организации системы внутреннего контроля (далее – СВК) опера-

ций по НДС и ее дальнейшему совершенствованию.

К основным задачам внутреннего контроля операций с НДС можно отнести:

- предупреждение нарушений (предварительный контроль);
- устранение недостатков, которые были выявлены во время осуществления хозяйственной деятельности (текущий контроль);
- установление законности, экономической обоснованности хозяйственных операций, которые уже были осуществлены, а также принятых управленческих решений, (последующий контроль) [4].

В качестве основных целевых ориентиров проведения внутреннего налогового контроля операций с НДС можно назвать:

- получение достоверной информации по налоговой нагрузке в части НДС для принятия управленческих решений по ее минимизации;
- отслеживание и информирование руководства об изменениях налогового законодательства по НДС и возможных налоговых последствий по принимаемым управленческим решениям;
- отражение достоверного финансового положения предприятия, а также информации по его обязательствам перед государством.

С внедрением учетных систем внутренний контроль претерпел изменения, у него появились новые функции. В настоящее время разработка СВК требует глубокого понимания возможностей и рисков информационных технологий, а также того, как использовать эти технологии для достижения целей контроля. Бухгалтеры и разработчики систем разрабатывают эффективные системы контроля, использующие проактивный подход к выявлению, исправлению, или устранению угроз на стадии их возникновения [5]. Можно выделить два типа внутреннего контроля. Общий контроль гарантирует, что среда компании является стабильной и хорошо управляемой. А элементы управления информационной системой обеспечивают правильную обработку транзакций.

Внутренний контроль налогового и бухгалтерского учета по НДС подразумевает:

- обеспечение операционной эффективности работы предприятия;
- обеспечение достоверности сведений, представленных в бухгалтерской отчетности;
- разработку мероприятий, направленных на минимизацию налоговых рисков, которые могут возникнуть при исчислении НДС.

Выделяют два подхода, используемых при создании и совершенствовании системы внутреннего контроля: функциональный и риск-ориентированный. К целям функционального подхода можно отнести: повышение достигнутых уровней эффективности, соблюдение юридических норм и требований законодательства, получение достоверной информации для принятия эффективных управленческих решений [6]. Цель СВК согласно риск-ориентированного подхода – установление деструктивных факторов достижения целей хозяйствующего субъекта. В рамках данного подхода в экономическом субъекте должна быть разработана система рисков в расчетах с бюджетом по НДС. При этом под риском следует понимать тот финансовый ущерб, который может быть причинен экономическому субъекту в результате нарушения норм главы 21 НК РФ, посвященной порядку расчета и взимания НДС, а в состав возможных рисков должны быть включены суммы доначисленного налога, штрафы за нарушение норм НК РФ и пени за несвоевременную уплату налога.

Можно выделить следующие этапы внутреннего контроля правильности исчисления НДС:

1. На первом этапе проводится оценка своевременности и полноты исчисления НДС, анализ процесса формирования счет-фактур, которые являются обязательным документом при начислении налога. Основная цель на данном этапе – выявление вероятности риска занижения или завышения налогооблагаемой базы по НДС. Кроме того, оценивается степень достоверности данных в бухгалтерской отчетности, а также реализация принципа своевременности бухгалтерского учета на практике [7].

2. На втором этапе проводится проверка своевременности начисления НДС и соблюдения порядка оформления счет-фактур по авансам, которые были получены в счет предоплаты за продукцию, планируемую к поставкам:

- проверяется наличие счет-фактур к каждому полученному авансу;
- проверяется насколько начисления по счету (62.XX или 76.XX) соответствуют сумме НДС, которая была начислена по полученным авансам;
- сравниваются даты в соответствующем документе аванса и дата документа «Счет-фактура выданный»;

– проверяется наличие и правильность отражения информации о сформированном документе «Счет-фактура выданный» в книге продаж.

3. На третьем этапе проверяется достоверность и правильность применения ставок по НДС, которые установлены в Налоговом кодексе РФ. В частности, в рамках этого этапа анализируется содержание хозяйственной операции, документы, подтверждающие ее осуществление, а также использованные при исчислении НДС ставки на предмет их соответствия статьям Налогового кодекса РФ.

4. На четвертом этапе осуществляется проверка обоснованности и полноты применения льгот по НДС. На данном этапе проверяется степень обоснованности применения льгот при исчислении НДС, а также оценка правомочности неприменения льгот по этому налогу. Для этого используется метод оценки информации по хозяйственной операции.

5. На пятом этапе проводится контроль правильности начисления НДС по текущей деятельности в целом. Для этого на основе данных синтетического учета проводится проверка арифметического характера. В синтетическом учете НДС отражается на счете 90 «Продажи» субсчет 3.

6. В ходе шестого этапа проверяется правильность начисления НДС по прочей деятельности в целом. Проводится арифметическая проверка данных синтетического учета, НДС отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

7. На седьмом этапе проводится проверка правильности начисления НДС по строительномонтажным работам для собственного потребления. При реализации данного этапа осуществляется арифметический пересчет начисленных сумм НДС.

8. На восьмом этапе проверяется достоверность и полнота оформления счет-фактур по авансам:

- наличие соответствующих счетов-фактур;
- производится расчет налоговых баз по полученным авансам для каждого вида операций и соответствующей ставки;
- по каждой налоговой базе определяется сумма налога с применением расчетной ставки НДС;
- суммируются и сравниваются полученные результаты;
- формируется отчет;
- принимается управленческое решение [8].

9. На девятом этапе проводится проверка полноты начисления суммы НДС к уплате, для этого используется процедура арифметического пересчета:

- определяется налоговая база для каждого вида операций и соответствующей ставки;
- рассчитываются суммы НДС по каждой операции и общая сумма налога, которая сопоставляется с кредитовым оборотом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на добавленную стоимость».

10. В ходе десятого этапа проверяется, насколько сумма начисленного НДС соответствует налогу, который отражен в книге продаж.

Рассмотрев этапы внутреннего контроля правильности исчисления НДС можно сделать вывод, что это достаточно сложный процесс, правильная организация которого позволит избежать финансовых потерь, выявить законные пути оптимизации налога, повысить доверие к налоговой отчетности и стать инструментом повышения эффективности деятельности организации [9].

При внутривозвратном контроле подлежат проверке (инвентаризации) все первичные документы, с помощью которых были отражены операции по учету НДС:

- договоры;
- счета-фактуры;
- товарные и товарно-транспортные накладные;
- выписки банка;
- налоговые декларации;
- расчетные регистры бухгалтерии;
- книга продаж;
- книга покупок;
- платежные поручения и др.

После проведения проверки составляется акт ревизии расчетов с бюджетом по НДС с характеристикой выявленных нарушений, расчетом количественного влияния суммы нарушения на показатели бухгалтерских регистров и бухгалтерской отчетности.

### Контрольные процедуры субъектов внутреннего контроля операций по НДС в организации в зависимости от вида риска

Виды риска	Контрольная процедура	Субъект, осуществляющий контроль за исполнением требований НК РФ
Риск неправомерного использования права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС	1. Формируются документальные основания применения права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС. 2. Документальное подтверждение правомерности использования права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС и дальнейший контроль за правомерностью применения этой льготы.	Отдел налогового учета/ Бухгалтерия Юридический отдел Отдел внутреннего аудита
Риск ошибочного определения места реализации товаров	1. Оформляется документальное обоснование места реализации товаров. 2. Место реализации товаров подтверждается документально. 3. Выполняется контроль за обоснованностью определения места реализации товаров.	Отдел налогового учета/ Бухгалтерия Юридический отдел Отдел внутреннего аудита
Риск завышения и/или занижения налоговой базы по НДС	1. Проверка на добросовестность контрагентов, с которыми заключаются договоры и доведение до руководства информации в случае возникновения налогового риска. 2. Проверка поступающего документа на предмет правильности его оформления и заполнения, а также насколько он соответствует нормам налогового законодательства, в случае выявления несоответствия – информация доводится до ответственных сотрудников. 3. Происходит систематическое сопоставление данных налоговой декларации с данными налоговых регистров. 4. Осуществляется контроль за формированием информации, которая включается в налоговую базу.	Отдел налогового учета/ Бухгалтерия Отдел внутреннего аудита
Риск неправомерного использования налоговой ставки НДС	Налоговые ставки установлены в НК РФ, изменения отслеживаются своевременно. Проверяется правомерность применения ставки налога. Выполняется контроль за правильностью применения ставки налога.	Отдел налогового учета/ Бухгалтерия Отдел внутреннего аудита
Риск неправомерного предъявления налоговых вычетов	1. Разрабатывается порядок предъявления налоговых вычетов. 2. Осуществление контроля за правильностью определения сумм НДС, которые можно заявить в качестве налоговых вычетов. 3. Контролируется правомерность предъявления налоговых вычетов.	Отдел налогового учета/ Бухгалтерия Отдел внутреннего аудита

В отчете по внутреннему контролю (ревизии) расчетов должны быть сделаны выводы и предложены варианты устранения выявленных ошибок, а также направления совершенствования бухгалтерского учета в организации.

Инвентаризация позволяет контролировать степень соответствия порядка выдачи подотчетных сумм нормам действующего законодательства. Целесообразно проводить инвентаризацию расчетов с бюджетом по НДС чаще, чем инвентаризацию расчетов с прочими дебиторами и кредиторами. Периодичность проведения может составлять один раз в квартал при исчислении и уплате НДС.

К числу недостатков, которые могут быть выявлены в ходе инвентаризации первичных документов, можно отнести:

- отсутствие контроля за первичными документами, которые поступают в бухгалтерию, а также за счетами-фактурами;
- отсутствие контроля за документооборотом;
- отсутствие регистров налогового учета по НДС [10].

Для совершенствования системы внутреннего контроля операций с НДС и устранения выявленных недостатков, одним из возможных направлений может стать разработка хозяйствующим субъектом программы проведения контрольных мероприятий, которая позволит усилить основные функции всех должностных и материально-ответственных лиц при осуществлении ими операций с НДС с тем, чтобы предотвратить возможные угрозы и минимизировать риски финансовой деятельности экономического субъекта. При этом под угрозами следует понимать деструктивные действия сотрудников, которые приводят к нарушению норм главы 21 НК РФ. Состав лиц, осуществляющих контроль за операциями по НДС, зависит от масштабов деятельности экономического субъекта, при этом руководство организации должно организовать систему внутреннего контроля и создать соответствующие условия для соблюдения требований НК РФ. В таблице приведен возможный функционал субъектов внутреннего контроля операций по НДС в организации в зависимости от вида риска.

Для того, чтобы обеспечить выполнение указанных контрольных процедур следует закрепить соответствующие контрольные процедуры в должностных обязанностях работников структурных подразделений в виде обязанности и ответственности, что позволит избежать налоговых рисков, связанных с исчислением и уплатой НДС.

В то же время для улучшения качества управления организацией и обеспечения эффективности ее функционирования, необходимо периодически осуществлять оценку и совершенствовать систему внутреннего контроля операций по НДС, которая должна обеспечить контроль за выполнением должностных обязанностей сотрудниками организации и разграничить функции при выполнении соответствующих операций. Это позволит минимизировать риски финансовой деятельности экономического субъекта и повысить эффективность ее процедур.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ржевская Т.А. Место внутрихозяйственного контроля в системе экономической безопасности организации // Банковская система: устойчивость и перспективы развития: сб. научных статей XII-й междунар. науч.-практич. конф. по вопросам банковской экономики. 2021. С. 257–260.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая): текст на 1 октября 2023 года. Москва, Эксмо, 2023. 1680 с.
3. Орлова М.Ю., Паршина С.С. Внутренний налоговый контроль: поэтапное внедрение на основе риск-ориентированного подхода // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2023. № 4. С. 12–24.
4. Гренадерова М.В., Федотова М.М. Совершенствование системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля коммерческой организации // Вопросы устойчивого развития общества. 2021. № 3. С. 98–103.
5. Нагуманова Р.В., Кибатова М.С. Система внутреннего аудита и внутреннего контроля организации: роли и задачи // Актуальные вопросы развития финансовой сферы: сб. матер. IV Междунар. науч.-практич. конф. Дагестанский государственный университет народного хозяйства. Махачкала, 2021. С. 260–266.
6. Карзаева Н.Н. Риск-ориентированный подход к организации системы внутреннего контроля за расчетами с бюджетом по НДС // Учет и контроль. 2021. № 1. URL: [https://gaap.ru/articles/Risk\\_orientirovannyu\\_podkhod\\_k\\_organizatsii\\_sistemy\\_vnutrennego\\_kontrolya\\_za\\_raschetami\\_s\\_byudzhedom\\_po\\_NDS](https://gaap.ru/articles/Risk_orientirovannyu_podkhod_k_organizatsii_sistemy_vnutrennego_kontrolya_za_raschetami_s_byudzhedom_po_NDS) (дата обращения: 20.09.2023).
7. Бушева А.Ю. Внутренний налоговый контроль учета расчетов по налогу на добавленную стоимость // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2021. № 5. С. 13–18.
8. Исраилова А.Я., Дадаева Х.С. Теоретические основы и порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость // Тенденции развития науки и образования. 2021. № 80-1. С. 93–95.
9. Бондина Н.Н. Основные направления организации системы внутреннего контроля расчетов // Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение: проблемы и перспективы: сборник статей X Всероссийской научно-практической конференции / Под редакцией Н.Н. Бондиной. Пенза, 2022. С. 3–6.
10. Нуждин Р.В. Политика налогового учёта налога на добавленную стоимость (НДС) в производственных организациях / Р.В. Нуждин, Г.В. Беляева, Е.В. Горковенко, М.М. Пухова, Е.П. Борщевская // Сахар. 2022. № 7. С. 51–56.

Щербакова Ирина Геннадьевна, кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры финансов и цифровой экономики  
ФГБОУ ВО «Удмуртский государственный университет»  
426034, Россия, г. Ижевск, ул. Университетская, 1  
E-mail: ir.scherbackova@yandex.ru

*I.G. Shcherbakova*

#### **IMPROVEMENT OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM OF VAT TRANSACTIONS**

DOI: 10.35634/2412-9593-2023-33-6-1019-1024

Internal tax control is an important component of the work of any organization. It helps to provide an effective information flow management system, which is necessary for an economic entity to make effective management decisions. VAT occupies one of the leading places in the structure of the organization's tax obligations to the state, while it is characterized by a complex procedure for determining the amounts that need to be transferred to the budget. For this reason, the creation of the internal control system of VAT transactions requires special attention. The article discusses the stages of internal control of the correctness of VAT calculation, as well as functional and risk-oriented approaches that are used to create a system of internal control of VAT transactions. The development of a program of control measures by an economic entity may become one of the possible directions for improving the system of internal control of VAT transactions. It will strengthen the main functions of all officials and financially responsible persons when they carry out VAT transactions in order to prevent possible threats and minimize the risks of financial activity of an economic entity. In addition, the article presents the possible functionality of subjects of internal control of VAT transactions in an organization, depending on the type of risk.

*Keywords:* value added tax, internal control, internal control system, risk, tax base, tax rate, tax accounting, accounting, invoice, VAT transactions, tax legislation.

Received 01.10.2023

Shcherbakova I.G., Candidate of Economics, Associate Professor,  
Associate Professor at Department of Finance and Digital Economy  
Udmurt State University  
Universitetskaya st., 1/4, Izhevsk, Russia, 426034  
E-mail: ir.scherbackova@yandex.ru