Содержание.

Введение

1. Цель, сущность и нормативное правовое регулирование аудита расчетов с бюджетом по НДС

1. 1 Нормативное правовое регулирование учета расчетов по НДС

1.2 Цель и информационная база аудита расчетов с бюджетом по НДС

2. Основные этапы аудита расчетов с бюджетом по НДС

2.1 Ознакомительный этап проверки

2.2 Основной этап проверки

2.3 Заключительный этап проверки

3. Методы аудита расчетов с бюджетом по НДС на предприятии

4. Проверка учета сумм НДС по сегментам

4.1 Проверка учета сумм НДС по приобретенным для перепродажи товарам..

4.2 Проверка правильности учета НДС по прочим материальным ценностям, приобретенным для производственных и непроизводственных целей

4.3 Проверка оплаты счетов поставщиков и подрядчиков

4.4 Проверка правильности отражения вычета по суммам авансов и предоплаты, засчитываемым в отчетном периоде при реализации или в случае возврата авансов

4.5 Сверка данных аналитического, синтетического учета, бухгалтерской и налоговой отчетности

5. Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по НДС на примере предприятия ООО «Эколог»

5.1 Понимание деятельности аудируемого лица ООО «Эколог»

5.2 Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по НДС на примере ООО «Эколог»

Заключение

Список использованной литературы

Введение.

Налог на добавленную стоимость представляет собой один из самых сложных для расчета налогов. Вследствие этого ошибки в его расчете можно встретить практически в каждой организации. Поэтому является, необходимым в ходе аудиторской проверки обращать особое внимание на правильность исчисления и уплаты данного налога.

Цель данной работы - через проведение аудита расчетов с бюджетом по НДС конкретного предприятия подтвердить достоверность бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта в части отражения задолженности перед бюджетом по НДС, а также отражения в пояснительной записке всех существенных обстоятельств, связанных с неурегулированными вопросами в сфере налогообложения.

Часто меняющееся налоговое законодательство и противоречия некоторых положений нормативных актов обусловливают возможность случайных ошибок в расчетах по налогу на добавленную стоимость. При проведении детальной аудиторской проверки по налогу на добавленную стоимость могут выявиться следующие ошибки:

- неправильное использование законодательных актов по налогам и официальных разъяснений к ним при расчете налога на добавленную стоимость;

-применение неверной ставки налога;

-неправильное определение налогооблагаемой базы;

-неточный учет пеней и штрафов.

На размер неучтенной недоимки по налогу на добавленную стоимость могут влиять:

-представление ошибочной информации для получения льгот по налогообложению;

-искажение или сокрытие данных, представляемых налоговым органам;

-неправильные классификация или расчет доходов, учитываемых в качестве освобожденных от налогообложения, при определении задолженности бюджету по НДС;

-проведение в учете фиктивных сделок по расчетам между взаимозависимыми лицами в целях уменьшения суммы налога, подлежащего уплате в бюджет.

Для каждого налогового законодательного акта характерны определенные требования к применению ставки налога, определению облагаемой налоговой базы, срокам уплаты налогов, подготовке отчетности и т.д.

Налог на добавленную стоимость, как правило, оказывает наибольшее влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации и вызывает больше всего трудностей, как при расчете, так и при проведении проверки.

Отчасти такая сложность при расчете налога на добавленную стоимость связана с заинтересо­ванностью государственных структур и, прежде всего налоговых органов в незамедлительном и как можно более полном взимании макси­мальной суммы этого налога, то есть с фискальными целями при введении этого налога в систему налогообложения РФ. Именно стремлением собрать, как можно в более максимальном размере и как можно в более ранние сроки обусловлено то, что налог взимается не только с объема реализованной продукции (работ, услуг), но и с сумм полученных авансов и предоплаты за будущую поставку, что заметно усложняет учетные записи по удержанию налога на добавленную стоимость, в частности это связано с дополнительной корреспонденцией удержанных сумм налога со счета на счет и неоднократном их отражении в налоговой декларации по НДС в различные налоговые периоды. Такой порядок видимо, обусловлен в значительной степени условиями инфляции, когда важно как можно раньше получить денежные средства в бюджет, нежели позднее, когда доход бюджета значительно будет обесценен инфляцией.

В значительной степени в интересах той же действующей фискальной налоговой политики усложнены также расчеты налога на добавленную стоимость по приобретен­ным материальным ресурсам. Суммы НДС по оприходованным ма­териальным ресурсам и работам (услугам) производственного ха­рактера, выполняемым сторонними организациями, возмещаются из бюджета только при наличии правильно оформленной счет-фактуры и документов, подтверждающих принятие их к учету, что в значительной степени осложняет использования налоговых вычетов при расчете налога на добавленную стоимость. Еще более сложный порядок определен налоговым законодательством в части сумм НДС, уплаченных при приобретении основных средств и немате­риальных активов, когда суммы НДС в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, только в момент принятия на учет основ­ных средств и нематериальных активов (при выполнении вышеуказанных условий для применения налогового вычета по НДС).

Аудитор в процессе проверки достоверности налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость должен, прежде всего, удостовериться в правильности исчисления предприятием оборо­та по реализации товаров (работ, услуг). Расчет, по сути, состоит в том, что сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, представляет из себя разность между суммами налога, полученными от покупателей за приобретенные ими товары, и суммами налога, которые подлежат уплате поставщикам за материалы, работы, услуги.

Особое внимание следует обратить на два обстоятельства: обоснованность применения льгот по НДС как в целом по предприятию, так и по отдельным видам хозяйственных операций, связанным с реализацией товаров и услуг, а также на точность расчета по возмещению из бюджета сумм налога, которые были уплачены поставщикам.

1. Цель, сущность и нормативное правовое регулирование аудита расчетов с бюджетом по НДС.

1.1 Нормативное правовое регулирование учета расчетов по НДС.

Глава 21 НК РФ устанавливает законодательные основы для расчета и уплаты НДС.

НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях процесса производства, определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, относимых на издержки производства и обращения.

Плательщиками НДС являются предприятия, организации, имеющие статус юридического лица и индивидуальные предприниматели при наличии объектов налогообложения. Если их выручка от реализации товаров не превышает сумму, установленную НК РФ (2 миллиона рублей выручки без учета НДС за три последовательных месяца в 2007 году), то в соответствии со ст. 145 НК РФ они имеют право на освобождение от уплаты налога.

НДС взимается с выручки от реализации товаров, материальных ценностей, работ и услуг, в налогооблагаемую базу включаются также суммы авансов и предоплаты под поставку товаров, оказания услуг.

Начисление налога производится независимо от формы расчетов и характера осуществления реализации. В частности не имеет значения форма расчетов: производятся ли они посредством денежных средств, путем прямого товарообмена (бартера), с частичной оплатой. В случае передачи имущества безвозмездно уплата налога производится передающей стороной. Если оплата производится за счет государственных средств, то это также не влияет на вопрос включения этой операции в налогооблагаемый оборот. Поэтому аудитор при проверке правильности уплаты НДС должен проконтролировать все счета, отражающие движение материальных ценностей, платежные поручения и другие расчетные поручения.

В приведенной таблице № 1 наглядно отражены основные налоговые элементы по НДС в соответствии с действующим в 2007 году содержанием главы 21 Налогового кодекса РФ с учетом изменений, вступающих в силу с 1 января 2008г.

Таблица 1

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ  (в соответствии с #M12293 0 901765862 1540216064 24569 2929327695 4294960038 2347643964 682458184 24569 1265885411главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации#S) | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| #M12293 0 901765862 7617091 408577368 7617091 1595119892 1406751650 2822 2246546204 528685864Плательщики#S | #M12293 0 901765862 7617094 3840339214 1135869455 7617094 77 77 2063298628 1135869455Объект налогообложения#S | #M12293 0 901765862 7617405 594938987 4201696418 77 594938987 4201696418 1088328 4009851204Налоговая база#S | #M12293 0 901765862 7617719 594947443 374203812 77 594947443 374203812 439124781 590326Налого-вый период#S | #M12293 0 901765862 7617720 594947439 3446434936 77 3119250933 2161710053 3464 4257889665Ставка#S | #M12293 0 901765862 7618034 1376109634 4 2193671800 2140077019 1406751650 4294967294 3169535568Срок  уплаты#S |
| 1) организации;  2) индивидуаль-  ные предприниматели;  3) лица, признаваемые налогопла-  тельщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с #M12291 9005480Таможенным кодексом Российской  Федерации#S. | 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также имущественных прав;  2) передача на территории РФ товаров (выполнение работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций;  3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;  4) ввоз товаров на таможенную территорию РФ. | 1) #M12293 8 901765862 7617406 1376109634 2054173439 4257889665 4201696445 1088328 4009851204 2251405042при реализации товаров (работ, услуг)#S;  2) #M12293 7 901765862 7617407 2024542340 2054173439 4257889665 4201696445 1088328 1759569737 303995079при договорах финансирования под уступку денежного требования или уступки требования (цессии)#S;  3) #M12293 6 901765862 7617408 2024542340 2054173439 4257889665 4201696445 596875540 1550039052 311270712при получении дохода на основе договоров поручения;  4) #M12293 5 901765862 7617409 2024542340 2054173439 4257889665 4201696445 4 2963312772 2140077019при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг;  5) #M12293 4 901765862 7617410 2024542340 2054173439 4257889665 4201696445 1088328 4009851204 3851328691при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса#S;  6) #M12293 3 901765862 7617411 1376109634 2054173439 4257889665 4201696445 1088328 196004696 4255690997при совершении операций по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд;  #M12293 2 901765862 7617716 1376109634 2054173439 4257889665 4201696445 1088328 1971562663 2251405042 #S7) #M12293 1 901765862 7617717 2024542340 2054173439 4257889665 4201696445 1243808448 2740078180 77определение налоговой базы налоговыми агентами#S;  8) #M12293 0 901765862 7617718 2024542340 2054173439 4257889665 4201696445 13 2416054012 403950332определение налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг)#S  9) при ввозе товаров на таможенную территорию РФ (с 01.01.2008) | квартал  (с 1.01.2008) | #M12293 2 901765862 77 3119250933 2161710053 3464 4257889665 3446434933 76 25900025460#S%  #M12293 1 901765862 78 3119250933 2161710053 3464 4257889665 3446434933 24254 259000254610#S%  18#M12293 0 901765862 79 3119250933 2161710053 3464 4257889665 3446434933 24568 2590002546#S%  или  расчет-ные налоговые ставки:  10/110  18/118 | #M12293 1 901765862 80 4252911552 1406751650 458887092 4146843464 4294967294 3233935677 81не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом#S; |

Учет налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате поставщикам, ведется на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по при­обретенным ценностям», НДС, начисляемый от реализации продукции, товаров, работ, услуг, учитывается на счете 68 «Расчеты с бюджетом» по субсчету «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»: по кредиту учитывается начисление налога, по дебету – налоговые вычеты.

Таким образом, необходимо проверить правильность отражения в учете сумм НДС, полученных (начисленных) с оборотов по реализации и других объектов налогообложения, а также сумм НДС, уплаченных поставщикам ТМЦ.

Не подлежит налогообложению предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации.

Не подлежит налогообложению реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:

1) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации:

2) медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Ограничение, установленное настоящим подпунктом, не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета.

3) услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

4) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

5) продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям.

6) услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

7) услуг по перевозке пассажиров.

Полный перечень операций приведен в ст.149 НК РФ. Налоговая база (ст.153) при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг). При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Налоговый период (в том числе для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов) устанавливается как квартал ст. 163 НК РФ. В соответствии со ст.164 налоговыми ставками по НДС является 0%, 10%, 18%.

1. Налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическое поступление их.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей и при наличии соответствующих первичных документов.(в ред. Федеральных законов от 29.12.2000 N 166-ФЗ, от 22.07.2005 N 119-ФЗ).

В соответствии с пунктом 3 статьи 168 главы 21 Налогового кодекса РФ предприятия при реализации товаров (работ, услуг) выставляют соответствующие счета-фактуры не позднее пяти дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 №914 «Порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж» утверждены: типовая форма счета-фактуры, порядок ведения журналов учета счетов-фактур, форма книги продаж и книги покупок и требования к их ведению.

Пунктом 1 статьи 172 НК РФ определено, что налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса РФ, производятся только на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), а также документов, подтверждающих принятие этих товаров (работ, услуг) к учету.

В статье 169 Налогового кодекса РФ определен минимум требований к оформлению счет-фактуры, который необходимо выполнить, чтобы применить вышеуказанный налоговый вычет по НДС. Кроме того, вышеуказанной статьей определена обязанность каждого налогоплательщика по осуществлению регистрации выписанных счетов-фактур покупателям в книге продаж*,* а полученных от поставщиков - в книге покупок. К книгам обеих форм предъявляются общие требования: они должны быть прошнурованы, их страницы пронумерованы и скреплены печатью предприятия; книги подлежат хранению в течение 5 лет. Контроль за правильностью ведения осуществляет руководитель предприятия или уполномоченное им лицо. Книги являются налоговыми регистрами и ведутся с целью обеспечения получения полной и достоверной информации по НДС, начисленному за реализованные товары, работы и услуги - на основе книги продаж и подлежащему налоговому вычету - на основе книги покупок.

При учете момента определения налогооблагаемой базы по мере отгрузки НДС начисляется со стоимости товаров, работ, услуг переход права собственности к покупателю, по которым осуществлен в данном налоговом периоде. В книге продаж регистрируются в хронологической последовательности выписанные счета-фактуры, предъявленные покупателям.

Таким образом, итоговые суммы по начислению НДС за налоговый период определяются по итогу книги продаж за соответствующий период. Кроме того, в книге продаж должны быть зарегистрированы и авансовые, а также прочие поступления средств, если их получение связано с реализацией товаров, работ, услуг.

1. При использовании налогоплательщиком собственного имущества (в том числе векселя третьего лица) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) вычетам подлежат суммы налога, фактически предъявленные налогоплательщиком, которые исчисляются исходя из балансовой стоимости указанного имущества (с учетом его переоценок и амортизации, которые проводятся в соответствии с законодательством Российской Федерации), переданного в счет их оплаты. (в ред. Федеральных законов от 29.12.2000 N 166-ФЗ, от 22.07.2005 N 119-ФЗ, от 28.02.2006 N 28-ФЗ).

Сумма НДС, полученная от покупателей, учитывается по К 68 счету с оборотов по реализации продуктов, работ, услуг и иного имущества предприятия, а также со всех сумм, получаемых предприятием, если это получение связано с расчетами по оплате товара Д 90,91- К 68 (журнал-ордер № 8).

Суммы НДС, уплачиваемые поставщикам, учитываются по Д 19, а затем после оприходования товарно-материальных ценностей списываются в уменьшение задолженности перед бюджетом Д 68- К 19. Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате поставщикам и подрядчикам за приобретенные у них материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги производственного значения, отражаются по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». С 2006г. вычетам подлежат суммы НДС, только предъявленные продавцом налогоплательщику, без условий оплаты упомянутого НДС. В случае использования матери­альных ценностей, работ, услуг для непроизводственных целей сумма НДС, приходившаяся на эти ценности (работы, услуги) восстанавливается как задолженность бюджету. Для того чтобы предприятие имело право зачесть сумму НДС, уплаченную поставщикам, необходимо, чтобы сумма НДС в документах, принятых к оплате, была выделена отдельной строкой.

Если сумма НДС в первичных и расчетно-платежных документах не выделена отдельной строкой либо не указано, что сумма без НДС, банки не должны принимать к оплате.

Если же все же оплата произошла, то выделение предполагаемой суммы НДС по счету расчетным путем не производится, к зачету эта сумма не принимается.

1.2. Цель и информационная база аудита расчетов с бюджетом по НДС.

Цель аудита расчетов предприятия с бюджетом по НДС – подтверждение правильности расчета, полноты и своевременности перечисления налога в бюджет.

Приступая к проверке расчетов с бюджетом по НДС, аудиторы должны пользоваться нормативными документами, с учетом всех внесенных в них изменений и дополнений.

Нормативная база:

- Налоговый кодекс РФ (ч.2) от 05.08.2000г. № 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000г.) с учетом изменений и дополнений.

- ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 № 119

- Методические рекомендации по применению главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденные Приказом МНС России от 20.12.2000 N БГ-3-03/447;

- Постановление Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 N 914 "Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

- Правила (стандарты) аудиторской деятельности

Источники информации:

- журналы-ордера № 6,8,11;

- ведомость № 16;

- счета-фактуры выставленные (предъявленные), поставщиком за ТМЦ и услуги;

- первичные документы по движению товарно-материальных ценностей и другого имущества и денежных средств;

- книга регистрации предъявленных к оплате счетов-фактур;

- книга регистрации принятых к оплате счетов-фактур;

- книга покупок;

- книга продаж;

- декларации по НДС.

В ходе аудиторской проверки аудиторы должны проверить:

- правильность исчисления налогооблагаемой базы;

- правильность применения налоговых ставок;

- правомерность применения льгот при расчете и уплате налогов;

- правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей;

- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 19 и 68;

- правильность составления налоговой декларации.

Начиная проверку, следует ознакомиться с результатами предыдущих аудиторских и налоговых проверок предприятия. Это позволит выяснить характер ошибок, если такие были допущены в учете в предыдущем отчетном периоде, и наметить объекты для углубленного контроля.

Проверка проводится выборочным или сплошным методом по усмотрению аудитора. До начало проверки целесообразно провести тестирование работников, занимающихся учетом НДС, с целью оценки надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля. После оценки уровня системы контроля определяется необходимый объем аудиторских процедур.

2. Основные этапы аудита расчетов по НДС.

2.1 Ознакомительный этап проверки.

На данном этапе выполняются:

- оценка систем бухгалтерского и налогового учета;

- оценка аудиторских рисков;

- расчет уровня существенности;

- определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели;

- анализ организации документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов.

На данном этапе составляется план и программа аудиторской проверки.

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.

Аудитору необходимо получить информацию по следующим вопросам, касающимся проверяемой организации:

как определен порядок исчисления НДС в учетной политике в целях налогообложения;

как организована работа по исчислению НДС (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 НДС встречается при использовании организацией неденежных форм расчетов - зачета взаимных требований, бартерных операций, оплаты векселями и т.п.);

ведется ли аналитический учет товаров, облагаемых НДС по разным ставкам, имеется ли в организации перечень товаров, облагаемых по пониженным ставкам;

осуществляются ли операции, освобождаемые от налогообложения;

представлены ли в налоговые органы соответствующие документы, подтверждающие право организации на освобождение или применение налоговых вычетов;

производится ли сверка статей налоговых деклараций с данными синтетического учета и налоговыми регистрами (книгой покупок и журналом учета полученных счетов - фактур) должностными лицами (главным бухгалтером или заместителем главного бухгалтера, начальником отдела и т.п.) в конце отчетного периода.

При анализе учетной политики организации в целях обложения НДС аудитором устанавливается наличие в ней положений в части ведения раздельного учета по видам деятельности и операций; выбора налогового периода согласно ст. 163 НК РФ; признания момента определения налоговой базы.

Состав включаемых в программу аудита процедур по существу, направленных на получение аудиторских доказательств достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, как известно, определяется особенностями проверяемых операций, предпосылками подготовки (критериями достоверности) бухгалтерской отчетности, планируемыми уровнями существенности и аудиторского риска, методами аудиторской деятельности, доступной аудитору информацией. Для аудита расчетов с бюджетом по НДС используются главным образом приемы проверки соблюдения нормативных актов при формировании элементов налогообложения, приемы прослеживания и подтверждения, а также синтаксического (формального) контроля заполнения документов, связанных с исчислением и уплатой НДС.

2.2 Основной этап проверки.

В целях получения достоверных результатов от проведения аудиторской проверки необходимо тщательно проанализировать: статус налогоплательщика; возможность применения налоговых льгот и правильность их использования; объект налогообложения; формирование налоговой базы; правомерность применения вычетов; составление и своевременность сдачи деклараций, а также своевременность уплаты налога.

Для того чтобы проверить статус налогоплательщика аудитору следует проанализировать объем выручки от реализации товаров (работ, услуг) организации. Если за три последовательных календарных месяца величина выручки от реализации (без учета НДС) не превысила в совокупности 2 млн руб., то организации имеют право (но не обязанность) на освобождение от обязанности плательщика НДС (ст.145 НК РФ). Если результаты проверки показывают, что организация имеет основания получить такое освобождение, то аудитор может дать предложение об использовании этого права.

Необходимо, кроме того, проверить были ли у проверяемой организации следующие операции:

приобретение товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих в Российской Федерации на учете в налоговых органах;

аренда федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества у органов государственной власти или органов местного самоуправления;

реализация на территории Российской Федерации конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству.

Дело в том, что по каждой из перечисленных операций организация должна была выступать в качестве налогового агента (ст.161 НК РФ), то есть она была обязана исчислять, удерживать и перечислять в бюджет НДС за контрагентов-налогоплательщиков. Следовательно, аудитору стоит убедиться, сделала ли это организация, а также проверить, правильно ли исчислена налоговая база и своевременно ли перечислен налог в бюджет.

При проверке статуса налогоплательщика программой аудита должны быть предусмотрены такие аудиторские процедуры, как сравнение данных об объеме выручки по месяцам отчетного периода, сопоставление фактических данных с требованиями НК РФ, выявление по данным аналитического бухгалтерского учета нетипичных операций, связанных с повышенным риском искажения данных о начисленном и уплаченном НДС.

Важным также при проведении аудиторской проверки является анализ возможности применения налоговых льгот. Главным здесь является необходимость выявить, имеет ли основания организация воспользоваться льготами по НДС, поименованными в ст.149 НК РФ, и тем самым уменьшить налоговые платежи в бюджет. Если в ходе аудиторской проверки выяснится, что определенные операции могут не облагаться НДС (в соответствии с нормами ст.149 НК РФ), то этот факт следует зафиксировать в письменном отчете аудитора.

В том случае, если организация пользуется льготами, то аудитору целесообразно проверить, ведет ли она раздельный учет облагаемых и не облагаемых НДС операций (согласно п.4 ст.149 НК РФ). Кроме того, аудитору стоит обратить внимание на то, что иногда организации, выступающие в роли посредников и реализующие не облагаемые НДС товары по посредническим договорам (агентским договорам, договорам комиссии, договорам поручения), не платят НДС со своего вознаграждения, мотивируя это тем, что реализация данных товаров не облагается НДС (в соответствии со ст.149 НК РФ). Однако такая позиция не соответствует нормам законодательства, так как льготы по НДС распространяются только на налогоплательщиков, которые являются собственниками льготируемых товаров, на посредников эти льготы не распространяются (п.7 ст.149 НК РФ).

Следует также проверить факт наличия или отсутствия у организации лицензии на льготируемые виды деятельности. На основании п.6 ст.149 НК РФ операции, перечисленные в этой статье, не подлежат налогообложению только при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих данные операции, соответствующих лицензий согласно Федеральному закону от 08.08.2001 N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности" (в ред. по состоянию на 26.03.2003). Таким образом, без лицензии на льготируемые виды деятельности организация не имеет права пользоваться льготами.

При проверке объекта налогообложения аудитор должен выявить ошибки, связанные с тем, что организация иногда ошибочно не начисляет НДС либо, наоборот, начисляет налог. Выявление вышеуказанных ошибок при проверке объекта налогообложения может осуществляться путем просмотра данных аналитического бухгалтерского учета по движению товарно-материальных ценностей; ознакомления с содержанием отдельных договоров, в том числе договоров дарения, безвозмездной передачи, актов выполненных строительно-монтажных работ, учредительных договоров и т.п. Например, иногда совершаются следующие ошибки:

* не начисляется НДС при передаче товаров (работ, услуг) при сделках на безвозмездной основе;
* ошибочно начисляется НДС при передаче товаров из одного структурного подразделения организации в другое;
* не начисляется НДС по продукции, работам, услугам выполненным для собственных нужд в части затрат, которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
* не начисляется НДС по строительно-монтажным работам, выполненным хозспособом;
* ошибочно начисляется налог по операциям, которые входят в перечень операций не включаемых в объект налогообложения НДС (ст.146 и 39 НК РФ), в частности: передача имущества организации-правопреемнику при реорганизации; передача имущества в уставный капитал по договору простого товарищества; передача объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения органам государственной власти или органам местного самоуправления; передача на безвозмездной основе основных средств органам государственной власти или органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

Кроме того, аудитору следует обратить внимание на посреднические операции. При осуществлении таких операций на основе договоров поручения, комиссии или агентских договоров организации-посредники нередко допускают ошибку, включая в налоговую базу по НДС все суммы, полученные соответственно от доверителя, комитента, принципала или покупателей. Аудитору нужно учитывать, что налоговая база по НДС у них формируется только в сумме посреднического вознаграждения. Все прочие суммы в налоговую базу не включаются и НДС не облагаются (ст.156 НК РФ).

Необходимо аудитору проверить цены, исходя из которых определяется налоговая база по НДС при передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд. При передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных товаров, аналогичных работ, услуг (ст.159 НК РФ). Если такие цены отсутствуют, то налоговая база исчисляется исходя из рыночных цен с учетом акцизов и без включения в них НДС. Понятие рыночной цены дается в ст.40 НК РФ. Ею признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических условиях.

Особое внимание аудитор должен уделить правомерности применения налоговых вычетов по НДС. Выполнение работ по аудиту налоговых вычетов может быть разделено на два этапа. На первом этапе проводится предварительная оценка существующей в организации системы исчисления НДС. На втором этапе осуществляется проверка правильности учета НДС по приобретаемым ценностям, работам, услугам и правомерности налоговых вычетов.

Необходимо иметь в виду, что неправомерно применение вычетов в следующих случаях:

* принятия к вычету «входного» НДС по имуществу, использованному в операциях, с которых НДС не уплачивается, таких случаях НДС должен включается в стоимость данного имущества согласно пп.1 п.2 ст.170 НК РФ;
* если организация не ведет раздельный учет облагаемых и необлагаемых НДС операций (противоречит п.4 ст.170 НК РФ);
* если налоговый агент принял к вычету НДС, который он уплатил в бюджет (противоречит ст.161 НК РФ).
* если принят к вычету НДС по сверхнормативным расходам (противоречит п.7 ст.171 НК РФ);
* если принят к вычету НДС на основании счет-фактуры оформленной с нарушением требований п.п.5 и 6 ст.169 НК РФ;

- если принят к вычету НДС по безвозмездно полученному имуществу (противоречит п.1 ст.172 НК РФ).

При проверке правомерности применения вычетов по НДС аудитору следует:

ознакомиться с организацией аналитического учета к счету 19 "НДС по приобретенным ценностям";

оценить качество учета и контроля операций;

убедиться в наличии раздельного учета НДС по приобретению товарно-материальных ценностей;

проверить соблюдение порядка и сроков осуществления вычетов.

Кроме того, целесообразно выборочным порядком проверить соблюдение правил оформления счетов-фактур, на основании которых принимается к вычету НДС, а также убедиться в соблюдении принципа временного соответствия вычетов по НДС и оприходования товарно-материальных ценностей.

В процессе подтверждения правильности исчисления НДС аудиторы выполняют расчет налогооблагаемой базы и сравнивают полученные показатели с данными бухгалтерского учета предприятия. Правильность применения на предприятии ставок устанавливается аудиторами путем сравнения фактических ставок с их значениями, регламентированными нормативными документами для соответствующих условий (виды деятельности, группы продукции и товаров, льготы и т.д.)

Выясняя правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей, аудиторы изучают записи в учетных регистрах по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам». Аналитический учет расчетов по НДС организуется на соответствующем субсчете к счету 68.

Оценивая правильность составления налоговой отчетности, аудиторы проверяют наличие в ней всех установленных форм, полноту их заполнения, производят пересчет отдельных показателей, осуществляют взаимную сверку показателей, отраженных в регистрах бухгалтерского учета и в формах отчетности. Кроме того, аудиторы должны установить соответствие данных аналитического учета по счету 68 данным синтетического учета в Главной книге и показателям отчетности.

При аудиторской проверке НДС, уплаченного при приобретении товаров, работ и услуг, необходимо проанализировать расчеты НДС при приобретении оборотных средств и НДС, который возмещается из бюджета.

При анализе НДС по приобретению оборотных средств проводится детальная проверка остатков по Главной книге, составления баланса по расчетам с бюджетом и первичных документов.

Суммы налога, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов, в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, в момент принятия на учет основных средств и нематериальных активов.

При анализе уплаченного НДС, который возмещается из бюджета, аудиторы должны провести:

- выверку по дебету счета 68 субсчет «Расчеты по НДС»;

- выверку данных о расчетах по налогу, предоставляемых в налоговый орган;

- составление баланса (с целью проверки) и выборку первичных документов для проверки правильности учета уплаченного НДС по полученным запасам, материальным и нематериальным средствам, работам и услугам.

Данная процедура предполагает точное распределение по отчетным периодам расчетов с бюджетом по НДС.

Важным моментом при проведении аудиторской проверке НДС является проверка правильности составления налоговой декларации. Объектом начисления НДС согласно ст.146 НК РФ является реализация на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг). Поэтому аудитору нужно проверить соответствие данных по строке 010 графы 4 Налоговой декларации по НДС с данными строки "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)" Отчета о прибылях и убытках (форма N 2), учитывая, что декларация по НДС составляется за отчетный период, а форма N 2 - нарастающим итогом.

Кроме того, аудитору стоит сравнить показатели строки 140 "Суммы полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг)" Налоговой декларации по НДС с данными строки "Средства, полученные от покупателей, заказчиков" в части поступивших авансов Отчета о движении денежных средств (форма N 4). Сумма, указанная в Налоговой декларации, должна быть не меньше суммы по строке из формы N 4. В противном случае есть основания предполагать неполное включение или не включение в облагаемый оборот авансов и предоплат, то есть занижение налоговой базы по НДС в налоговом периоде.

Кроме того, в Налоговой декларации по НДС показатели строки 220 "Сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), подлежащая вычету" должна соответствовать записям по кредиту счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по НДС". Если в бухгалтерском балансе отсутствуют остатки незачтенных сумм НДС по счету 19 и одновременно имеется кредиторская задолженность поставщикам, то это может свидетельствовать об искажении данных декларации по НДС.

Важным моментом является проверка своевременности сдачи деклараций и уплаты налога. Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики (налоговые агенты), в том числе перечисленные в пункте 5 статьи 173 НК РФ, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Рассмотрим подробнее процедуры аудита НДС при использовании различных форм расчетов и некоторых договорных отношений между хозяйствующими субъектами, а также порядок проверки исчисления и уплаты НДС, отражения расчетов по НДС в учете и отчетности.

В табл. 1 систематизированы основные процедуры аудита формирования элементов НДС по таким способам расчетов, как оплата в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, расчеты с использованием ценных бумаг, при натуральных формах оплата труда, новации долга, отступном.

Таблица 1

Процедуры аудита формирования элементов НДС

по способам расчетов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Планируемые  процедуры | Источники аудиторских доказательств | |
| Нормативные  документы | Документы  хозяйствующего  субъекта |
| Оплата, частичная оплата в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) передачи имущественных прав | | |
| 1 | 2 | 3 |
| Нормативная проверка момента  определения  налоговой базы НДС и момента ее  определения с учетом полученных  экспортерами  платежей в счет  предстоящих  поставок товаров  (выполнения работ,  оказания услуг) | Пункт 9 ст. 167  НК РФ | Контракт, выписка  банка, документ,  подтверждающий  длительность  производственного  цикла изготовления  реализуемых на экспорт товаров, работ, услуг |
| Обоснование освобождения от НДС  платежей, полученных в счет предстоящих  поставок товаров  (выполнения работ,  оказания услуг),  облагаемых по  налоговой ставке 0%, длительность  производственного  цикла изготовления  которых составляет  свыше шести месяцев | Пункт 13 ст. 167  НК РФ | Контракт, выписка  банка, документ,  подтверждающий  длительность  производственного  цикла изготовления  реализуемых на экспорт товаров, работ, услуг |
| Нормативная проверка налоговой  базы НДС с учетом  платежей в счет  предстоящих поставок товаров (выполнения  работ, оказания  услуг) на территории Российской Федерации | Пункт ст. 154  НК РФ, пп. 2 п. 1  ст. 167 НК РФ | Выписка банка,  расчетные документы |
| Нормативная проверка вычетов НДС при платежах в счет  предстоящих поставок товаров, выполнения  работ, оказания  услуг на территории РФ | Пункты 5, 8 ст. 171, п. п. 4, 6 ст. 172  НК РФ | Счета-фактуры от  продавцов при  приобретении товаров  (работ, услуг),  документы,  подтверждающие  фактическую уплату налога |
| Нормативная проверка заполнения  и регистрации  счетов-фактур по  перечисленным и  полученным  предварительным  платежам и при  отгрузке товаров  (выполнении работ,  оказании услуг) в  счет предварительных платежей | Пункты 9, 13, 18, 20 Правил ведения  журналов учета  полученных и  выставленных  счетов-фактур, книг  покупок и книг  продаж при расчетах  по налогу на  добавленную  стоимость,  утвержденных  Постановлением  Правительства  Российской Федерации от 02.12.2000 N 914, в ред. от 11.05.2006 N 283 (далее - Правила) | Счета-фактуры,  расчетные документы,  книга покупок и книга  продаж |
| Расчеты с использованием ценных бумаг | | |
| Нормативная проверка налоговых  вычетов покупателя  при оплате товаров  (работ, услуг) путем передачи векселя  (собственного или  полученного в обмен  на собственный) | Пункт 2 ст. 172  НК РФ | Бухгалтерская справка, счета-фактуры,  расчетные документы |
| Проверка  налоговой базы  продавца при оплате  товаров (работ,  услуг) при  использовании  векселя | Письмо  Минфина России от  07.09.2005  N 03-04-11/221 | Бухгалтерская справка, счета-фактуры,  расчетные документы |
| Нормативная проверка налоговой  базы при получении  процента (дисконта)  по облигациям и  векселям в счет  оплаты за  реализованные товары (работы, услуги) в  части, превышающей  ставку  рефинансирования  Банка России в  периодах, за которые производится расчет  процента | Подпункт 3 ст. 162  НК РФ | Бухгалтерская справка, счета-фактуры |
| Нормативная проверка регистрации счетов-фактур  получателем  процентов по векселю в книге продаж | Пункт 19 Правил | Счета-фактуры, книга  продаж |
| Нормативная проверка регистрации документов строгой  отчетности в книге продаж | Пункт 21 Правил | Документы строгой  отчетности, книга  продаж |
| Натуральная оплата труда | | |
| Нормативная проверка налоговой  базы НДС при  натуральной оплате  труда | Пункт 2 ст. 154,  пп. 20 п. 3 ст. 149  НК РФ | Расчетная ведомость по оплате труда,  журнал-ордер по  субсчету 90-1  "Выручка" |
| Новация долга, отступное | | |
| Нормативная проверка налоговой  базы НДС при новации долга, отступном | Пункт 1 ст. 146  НК РФ | Договор новации долга, соглашение об  отступном |

Для аудита исчисления и уплаты НДС, оформления налоговой отчетности применяются преимущественно приемы инспектирования, нормативной и арифметической проверки. Для идентификации процедур введем обозначение Пндс-N, где N - порядковый номер процедуры (табл. 2).

Таблица 2

Процедуры аудита исчисления и уплаты НДС,

отражения расчетов по НДС в учете и отчетности

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Планируемые  процедуры | Источники аудиторских доказательств | |
| Нормативные  документы | Документы  хозяйствующего  субъекта |
| 1 | 2 | 3 |
| Пндс-1, 2, 3.  Нормативная  проверка,  прослеживание и  пересчет налоговой  базы НДС по объектам налогообложения и по различным налоговым  ставкам | Статьи 153, 164, 166 НК РФ | Налоговые декларации  по НДС, бухгалтерская  отчетность,  журнал-ордер по  счету 62, журнал  регистрации  хозяйственных операций |
| Пндс-4. Нормативная  проверка налоговых  ставок | Статья 164 НК РФ | Налоговые декларации  по НДС |
| Пндс-5. Обоснование  применения налоговой ставки 0% и  освобождения от НДС | Статья 165 НК РФ | Налоговые декларации  по НДС, журнал-ордер  по счету 62, лицензии |
| Пндс-6, 7, 8.  Нормативная  проверка,  прослеживание и  пересчет налоговых  вычетов | Статьи 171, 172  НК РФ | Налоговые декларации  по НДС, учетные  регистры по счетам 60, 76, выписки банка,  расчетные и кассовые  документы,  счета-фактуры, журнал  их регистрации, книга  покупок,  товаросопроводительные документы |
| Пндс-9, 10, 11.  Нормативная  проверка,  прослеживание и  пересчет сумм  восстановления НДС | Пункты 5, 8 ст. 145, п. 3 ст. 170 НК РФ | Регистры учета по  счетам 19, 60, 68, 76 |
| Пндс-12. Нормативная проверка оснований  возмещения (зачета)  НДС | Статьи 165, 173, 176 НК РФ | Переписка с налоговыми органами |
| Пндс-13, 14, 15.  Нормативная  проверка,  прослеживание и  пересчет суммы НДС к уплате в бюджет | Статья 173 НК РФ | Регистры учета по  счету 68 |
| Пндс-16. Нормативная проверка порядка и  сроков уплаты НДС,  сроков представления налоговых деклараций | Статья 174 НК РФ | Налоговые декларации  по НДС, выписка банка, расчетные документы |
| Пндс-17. Нормативная проверка отражения  расчетов по НДС на  счетах  бухгалтерского учета | Счет 19 | Регистры учета по  счетам 19 и 68,  главная книга |
| Пндс-18, 19, 20, 21. Нормативная  проверка,  прослеживание,  пересчет и  формальная проверка  правильности  заполнения  отчетности и учетных регистров | Статьи 169, 174  НК РФ | Книга покупок и книга  продаж, журналы  регистрации  счетов-фактур,  счета-фактуры,  регистры учета по  счетам 20 и другим  счетам затрат, 19, 60, 62, 68, 76, главная  книга, налоговые  декларации по НДС и  другим налогам,  бухгалтерская и  статистическая  отчетность |
| Пндс-22, 23, 24, 25. Нормативная,  арифметическая  проверка,  прослеживание и  формальная проверка  расчетов по НДС и  формирования  документации  налоговыми агентами | Статьи 161, 162,  163, 164, 171, 174  НК РФ | Документы по  исчислению и уплате  НДС |

Для обоснования применения налоговой ставки 0% и освобождения от НДС при выполнении процедуры Пндс-5 привлекаются не только указанные в ст. 165 НК РФ документы, но и устанавливается соответствие видов деятельности аудируемого лица Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОК ВЭД), рассматриваются лицензии организации на осуществление конкретных видов деятельности.

При нормативной проверке налоговых вычетов (Пндс-6) необходимо установить наличие основных условий их применения:

- использование приобретенных товаров (работ, услуг) для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;

- принятие к учету приобретенных товаров (работ, услуг);

- наличие счета-фактуры и его регистрация в журнале учета, книге покупок;

- наличие и правильность оформления документов, подтверждающих приобретение (работ, услуг).

При проверке правильности заполнения регистров бухгалтерского и налогового учета, бухгалтерской и налоговой отчетности (Пндс-19) сопоставляются показатели отчетного и предыдущего периодов; налоговых деклараций по различным налогам; статей бухгалтерской и статистической отчетности; налоговых деклараций и учетных регистров по счетам расчетов с бюджетом по НДС, с поставщиками, покупателями, прочими дебиторами и кредиторами, а также по счетам учета затрат. При выполнении встречной проверки сопоставляются показатели налоговых деклараций по НДС и по налоговой ставке 0%, по налогу на прибыль, в том числе иностранной организации. При этом сравниваются суммы выручки от продажи, задекларированные в целях исчисления названных налогов. Подобное сравнение возможно при сопоставимости принятых в учетной политике способов признания выручки от продажи. Сравнение показателей учета доходов, затрат и расчетов с бюджетом по НДС в регистрах налогового и бухгалтерского учета по счетам 20 и другим счетам затрат, а также по счетам 19, 60, 62, 68, 76 дает возможность установить соответствие доходов, сумм налоговых вычетов и НДС к уплате в бюджет. В целях проверки правильности заполнения налоговых деклараций по НДС выборочно производится пересчет значений зафиксированных в них показателей, реквизитов различных строк и граф (Пндс-20). Алгоритмы пересчета вытекают из инструкции по заполнению форм налоговой отчетности. С помощью процедуры Пндс-21 (формальной проверки) устанавливаются полнота заполнения документации, наличие неоговоренных корректировок, необходимых подписей и других обязательных реквизитов.

2.3 Заключительный этап.

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

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

- ошибки при исчислении налоговой базы;

- неправильное применение налоговых льгот;

- нарушение порядка определения налоговых вычетов;

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

3. Методы аудита расчетов с бюджетом по НДС на предприятии.

1) Метод анализа бухгалтерских счетов при расчете с бюджетом по НДС путем определения уровня существенности оборотов*.*

Данный метод лучше всего применять при осуществлении проверок для использования полученной информации в разработке проектов по минимизации налоговых платежей, налаживанию налогового учета и документооборота, а так же построению схем взаимоотношений с другими хозяйствующими субъектами и государством.

Основные этапы применения метода.

1)Определение уровня существенности ошибки.

2)Анализ дебетовых и кредитовых оборотов по счетам расчетов с бюджетом по НДС с применением уровня существенности для определения наиболее важных оборотов, отраженных по данным счетам. Под оборотами подразумеваются суммы начисленных и уплаченных налогов за анализируемый период времени.

3)Анализ оборотов проводится по тем месяцам, в которых сумма начисленного и уплаченного налога набольшая.

4)Для подтверждения правильности определения суммы начисленного налога за данный месяц необходимо проанализировать порядок формирования налогооблагаемой базы, либо, если это оплата, реальность перечисления денежных средств.

5)Для подтверждения правильности формирования налогооблагаемой базы анализируемого налога необходимо выбрать несколько существенных сделок, фактически осуществленных в выбранном месяце, и проанализировать их, используя методы документальной проверки.

6)В случае не выявления нарушений, необходимо собрать налогооблагаемую базу за отчетный период по соответствующим журналам-ордерам или ведомостям, рассчитать налог и определить правильность определения суммы налога, сопоставив полученные данные с данными, отраженными в налоговых декларациях за анализируемый период.

7)Проанализировать информацию о правильности формирования налогооблагаемой базы и своевременности уплаты налога в бюджет и отразить это в отчете о проделанной работе.

2) Метод анализа налоговых деклараций.

Данный метод используется для подтверждения правильности заполнения налоговых деклараций и реальности отражения задолженности перед бюджетом в соответствующих статьях баланса, т.е. непосредственно используется при проведении аудиторской проверки налогов в составе обязательного аудита.

Основные этапы применения метода.

1)Провести построчный анализ налоговых деклараций с использованием аудиторских таблиц.

2)Проверить правильность формирования налогооблагаемых баз путем анализа данных аналитического учета.

3)Проверить расчет налоговых обязательств перед бюджетом.

4)Выявить расхождение между данными, рассчитанными аудитором на основании аналитического учета, и данными, отраженными в налоговых декларациях.

5)Выяснить причины расхождения.

6)Отразить всю полученную информацию в отчете о проделанной работе с приложением всех аудиторских таблиц.

7)Дать квалифицированное аудиторское заключение и рекомендации по исправлению замечаний, сделанных аудитором.

4. Проверка учета сумм НДС по сегментам.

4.1 Проверка учета сумм НДС по приобретенным

для перепродажи товарам.

Аудитор должен проверить наличие журнала учета полученных счетов - фактур, книги покупок, подшитых оплаченных и неподшитых неоплаченных счетов - фактур.

Если организация ведет учет НДС по приобретенным товарам без использования компьютерной обработки данных, то:

устанавливается, в каком регистре учета накапливается информация по счету 19;

проводится проверка наличия и правильности оформления документов по каждой операции приобретения товаров: накладной поставщика, товарного отчета склада, счета - фактуры поставщика;

определяется частота составления товарных отчетов.

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

По данным Главной книги устанавливается, какие формы расчетов с поставщиками применяются в организации (корреспонденции с дебетом счетов 60 и 76): безналичные (кредит 51); наличные (кредит 50); взаимозачет (кредит 62);

бартер (кредит 90, 91); ценными бумагами (кредит 91) и др.

Некорректные или редкие бухгалтерские записи должны рассматриваться более внимательно по существу. Следует отметить, что соответствующую информацию необходимо проверять одновременно со смежным участком учета - расчетами с поставщиками. При этом следует установить список главных поставщиков товаров, порядок поставок и их оплаты. Основные объемы поставок, как правило, приходятся именно на сделки с крупными постоянными партнерами. Операции по этим поставкам обычно типовые и могут проверяться выборочно методом прослеживания по нескольким видам товаров. Кроме того, организации - поставщики с большими объемами поставок более качественно оформляют свои первичные документы, поэтому чем крупнее поставщик, тем меньший объем выборки можно применять, уделяя больше внимания документам, выписанным вручную, или разовым сделкам.

Аудитор прослеживает данные по цепочке: "накладная - приходный документ склада - счет - фактура - отражение в журнале учета полученных счетов - фактур - документ на оплату - отражение в книге покупок". Многие организации игнорируют составление журнала учета полученных счетов - фактур, хотя обязательное ведение этого документа предусмотрено ст.169 Налогового кодекса РФ (НК РФ) и Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 N 914. В журнале учета должны быть отмечены все полученные счета - фактуры поставщиков, как оплаченные, так и неоплаченные, а в книге покупок - только оплаченные счета - фактуры. Счета - фактуры, не оплаченные к концу отчетного периода, подлежат хранению в неподшитом виде. Именно сумма этих неоплаченных счетов - фактур подтверждает на конец отчетного периода кредиторскую задолженность поставщикам и сальдо по счету 19. Таким образом, в случае ведения организацией журнала учета счетов - фактур можно подтвердить величину дебетового оборота по счету 19, а по книге покупок - сумму кредитового оборота по этому счету за проверяемый период.

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

Необходимо проконтролировать дальнейший путь движения товара и убедиться, что его стоимость списана в связи с реализацией, а не в связи с другими вариантами выбытия (недостача, порча, передача для собственных непроизводственных нужд и пр.). Другими словами, следует проверить данные по документам: "накладная на выбытие на сторону - счет - фактура выданная". Для этого аудитор должен обратиться к результатам аудита товаров и проанализировать направления их выбытия. Любое движение товаров, кроме списания в дебет счетов реализации - счет 90 или издержек обращения (расходов на продажу) - счет 44, не допускает формирования вычета по НДС.

При наличии записи по дебету счетов 94, 84, 76, 99 и др. в корреспонденции с кредитом счета 41 следует установить, производилось ли соответствующее восстановление сумм НДС путем сторнировочной записи: дебет 68, кредит 19, если НДС уже был принят к вычету в предыдущем отчетном периоде, или путем записи по кредиту счета 19 с отнесением НДС на тот счет, на который отнесена стоимость товаров. В первом случае необходимо также проверить, как указанная операция по восстановлению НДС отражена в налоговой отчетности.

4.2 Проверка правильности учета НДС по прочим материальным

ценностям, приобретенным для производственных и непроизводственных целей.

Аудитор устанавливает, какие товароматериальные ценности и услуги приобретались за отчетный период (корреспонденции с кредитом счетов 60 и 76): основные средства (дебет 07, 08), материалы (дебет 10), услуги (дебет 44). Следует обратиться к результатам аудита расчетов с поставщиками, операций с основными средствами, нематериальными активами, материалами - в зависимости от того, факты приобретения каких ценностей присутствуют. После того как из общей совокупности приобретенных ценностей выделены те, которые однозначно носят непроизводственный характер (по ним НДС не принимается к вычету), следует приступить к раздельной проверке каждой группы ценностей с учетом их особенностей.

В отношении сумм НДС по приобретенным материалам проводится контроль данных по цепочке, указанной выше. Кроме того, по материалам надо учитывать нормативы расходов, принимаемых в целях налогообложения. Пройдя по цепочке, аналогичной проверке документов по товарам, и убедившись, что материалы списаны на производственные нужды, необходимо обратиться к используемым нормам или нормативам.

Так, организация может списывать ГСМ согласно путевым листам автотранспортного средства по факту расхода и оплаты поставщику ГСМ, но в целях налогообложения прибыли будут приняты только затраты, подтвержденные обоснованными нормами расхода топлива. Эти нормы могут быть общеустановленными (например, утвержденные Минтрансом России) или разработанными и обоснованными техническими службами самой организации (отражаются в учетной политике). В любом случае вычет по НДС, относящийся к расходам на ГСМ, формируется только в пределах сумм, ограниченных указанными нормами.

При аудите НДС 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 - документ об оплате - книга покупок". При этом следует помнить о том, что по автотранспортным средствам ввод в эксплуатацию может быть осуществлен только после регистрации в органах ГИБДД.

4.3 Проверка оплаты счетов поставщиков и подрядчиков.

Порядок формирования вычета по НДС зависит от варианта оплаты счетов поставщиков и подрядчиков. Эта важная процедура требует особого внимания, особенно при неденежных формах расчетов.

Проверка оплаты векселями предполагает наличие следующих вариантов.

1. Если аудируемая организация передает в качестве платы за товары, работы, услуги собственный вексель, то вычет по НДС формируется в момент оплаты векселя деньгами или поставки под него векселедержателю товаров. Вычет формируется в сумме не большей, чем сумма оплаты или поставки по векселю.

2. Проверяемая организация, использующая в расчетах собственный переводной вексель, на котором указано наименование того лица, которое должно платить по векселю (третьего лица, домицилианта, авалиста), имеет право на вычет сумм налога только в том налоговом периоде, в котором векселедателем будет погашена задолженность по этому переводному векселю перед третьим лицом (домицилиантом, авалистом).

3. Аудируемая организация, акцептовавшая вексель, предъявленный к оплате поставщиком товаров (работ, услуг), имеет право на вычет налога по приобретенным (принятым к учету) товарам в том налоговом периоде, в котором ею этот вексель будет оплачен.

4. При использовании векселя третьего лица в расчетах за товары (работы, услуги) сумма НДС, фактически уплаченная при приобретении указанных товаров (работ, услуг), исчисляется исходя из балансовой стоимости векселя, переданного в счет их оплаты. Моментом оплаты является момент передачи векселя по индоссаменту, но только если этот вексель был получен в качестве платы за ранее отгруженные товары (работы, услуги). Вычет формируется по наименьшей стоимости товаров (работ, услуг): либо реализованных, либо принятых к учету.

5. Если вексель третьего лица получен в обмен на собственный вексель, то вычет не может быть сформирован раньше, чем будет оплачен деньгами собственный вексель, а сумма вычета не должна быть большей, чем сумма НДС по собственному векселю.

6. В случае, когда для расчетов с поставщиками используется финансовый вексель, оплаченный ранее деньгами, вычет формируется в пределах суммы фактической оплаты.

При проверке перечисленных операций аудитору следует также убедиться в том, что движение векселя правильно оформлено (составлен акт установленной формы, операции отражены в книге учета ценных бумаг и в акте выделена сумма НДС). Здесь может быть полезна информация по аудиту финансовых вложений и ценных бумаг.

Проверка операций по зачету взаимных требований базируется на том, что погашение встречных обязательств должно производиться путем составления договора (соглашения) и акта сверки взаимных расчетов, где указываются погашаемые счета - фактуры и суммы НДС. При автоматизированном учете часто программа сама "погашает" встречные поставки, осуществляя запись: дебет 60, кредит 62. Однако это не освобождает организации от обязанности подтверждать данную операцию упомянутыми документами первичного учета. Аналогичным образом проверяются вычеты по товарам, работам, услугам, если они получены по соглашению о предоставлении отступного или новации.

При товарообменных операциях вычету подлежат суммы в размере, не превышающем объем реализованных в порядке обмена товаров, работ, услуг. Вычет формируется после свершения факта реализации. Если по бартеру реализуется амортизируемое имущество, то сумма вычета определяется исходя из стоимости этого имущества с учетом переоценок, проведенных в соответствии с законодательством Российской Федерации, и начисленной амортизации.

При переводе долга (цессия) аудируемая организация может возложить исполнение обязанности по оплате долга на третье лицо по сделке перевода долга. В этом случае вычет по НДС сформируется только после оплаты третьим лицом переведенного долга.

4.4 Проверка правильности отражения вычета по суммам авансов

и предоплаты, засчитываемым в отчетном периоде при реализации или в случае возврата авансов.

Многие организации, игнорируя аналитический учет авансов и предоплаты по каждому покупателю и заказчику, исчисляют НДС по кредитовым остаткам по счетам расчетов с покупателями и заказчиками. В этом случае вычет в следующем налоговом периоде по авансам, засчитанным при реализации, также будет предъявлен без аналитических данных. Таким образом, счет - фактура, сторнирующий в книге продаж запись по НДС с ранее зачтенных авансов, будет выписан на общую сумму облагаемого в предыдущем налоговом периоде кредитового остатка по авансам полученным. Это является нарушением порядка ведения учета счетов - фактур.

При проверке правомерности вычета следует убедиться, что под аванс действительно произошла реализация или что он фактически возвращен покупателю.

4.5 Сверка данных аналитического, синтетического учета,

бухгалтерской и налоговой отчетности.

При проведении этой процедуры производится сверка следующих регистров бухгалтерского и налогового учета и отчетности.

Журнал учета полученных счетов - фактур. Общая сумма за налоговый период по учтенным счетам - фактурам должна соответствовать общей сумме кредитовых оборотов за тот же период по счетам учета расчетов с поставщиками (счета 60, 76).

Книга покупок. Общая сумма НДС по графам 8б и 9б за налоговый период при определенных условиях (например, в случае постановки на учет приобретенных внеоборотных активов в том же периоде, в котором произведена их оплата) должна соответствовать кредитовому обороту счета 19 в Главной книге.

Форма N 1 "Бухгалтерский баланс". Сумма, указанная по статье "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", должна соответствовать сумме всех не оплаченных на начало и на конец отчетного периода счетов - фактур. Аудитор может произвести фактическую инвентаризацию хранящихся в неподшитом виде счетов - фактур только на момент проверки и таким образом подтвердить текущее сальдо по счету 19. На начало и конец периода сальдо по счету 19 можно подтвердить, только сравнив журнал учета с книгой покупок, но это реально лишь при небольшом количестве сделок по приобретению товаров, работ и услуг.

5. Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по НДС на примере предприятия ООО «Эколог»

5.1 Понимание деятельности аудируемого лица ООО «Эколог»

ООО «Эколог» осуществляет обслуживание жилищного фонда и нежилых помещений в части: управления жилищным фондом и нежилыми помещениями; технического обслуживания систем отопления; технического обслуживания систем горячего водоснабжения; технического обслуживания систем холодного водоснабжения; технического обслуживания систем водоотведения; технического обслуживания систем канализации; технического обслуживания систем электроснабжения (включая электроарматуру, электрооборудование); технического обслуживания систем автоматического и диспетчерского контроля за работой инженерного оборудования; ремонта систем отопления и горячего водоснабжения; ремонта систем канализации (включая замену приборов); ремонта внутренних систем электроснабжения; ремонта систем автоматического и диспетчерского контроля; эксплуатационно - ремонтной деятельности по содержанию внутридомовых систем общественного пользования (лестничных клеток, коридоров, тамбуров и т.п.); эксплуатационно - ремонтной деятельности по содержанию придомовой территории; устройства системы вентиляции и кондиционирования воздуха жилых и общественных зданий и объектов инженерного обеспечения; капитального ремонта наружного освещения и др. Предприятие имеет лицензию на соответствующие виды деятельности. Система налогообложения общая. Периодичность уплаты НДС ежемесячная. Учет реализации, согласно учетной политике, ведется по отгрузке. Общество с ограниченной ответственностью "Эколог» является коммерческой организацией, созданной по решению учредителей. Общество является юридическим лицом и свою деятельность организует на основании Устава и действующего законодательства. Общество имеет круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование на русском языке и указание на место его нахождения. Общество имеет штампы и бланки со своим наименованием, собственную эмблему и другие средства визуальной идентификации.

По решению собрания директоров было принято решение о проведении инициативного аудита с целью снизить риск недоплаты налогов. Организация заключила договор на оказание аудиторских услуг с аудиторской фирмой «АудитПлюс». Данной фирмой было направлено руководству ООО «Эколог» письмо-обязательство о согласии на проведение аудиторской проверки, был определен объем проверки на предприятии, определена цена аудиторской проверки. После этого предприятие заключило договор на оказание аудиторских услуг фирмой «АудитПлюс».

5.2 Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по НДС на примере ООО «Эколог».

На предприятии ООО «Эколог» был проведен налоговый аудит. Период проведения аудита с 1.03.2007 по 30.03.2007. Были проверены налоговые декларации по НДС, счета-фактуры, первичные документы по движению ТМЦ и другого имущества за первый квартал 2007года.

1. Аудит НДС по договорам, заключенным предприятием.

При изучении отчетной документации были обнаружены следующие нарушения: В некоторых договорах с заказчиками указана общая сумма договора без выделения отдельно суммы НДС или только с указанием "в том числе НДС".

Так, например, в договоре на поставку материалов с ООО «Заря» стоит сумма 30000 рублей с указанием в том числе НДС.

Реализация товаров (работ, услуг) должна осуществляться по ценам, увеличенным на сумму НДС. Стороны при заключении договора должны точно знать, включается ли в цену договора сумма НДС, либо цена указана без суммы налога. Если сумму налога можно заранее определить, то целесообразно выделять ее отдельной строкой, чтобы расчетные документы выписывались на основе данного договора и тем самым соблюдался принцип тождества цифр. Более того, выделение сумм НДС в тех или иных расчетных документах возможно только в том случае, если эти суммы предусмотрены в договоре. В том случае, если в стоимость договора не включена сумма НДС, то предприятие не вправе выделить его в платежном поручении. Это связано с тем, что, согласно п.1 ст. 424 Гражданского Кодекса РФ "исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон", т.е. договором. А ст. 154 НК РФ предусматривает, что налогооблагаемая база определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исходя из применяемых цен и тарифов, без включения в них налога на добавленную стоимость. Другими словами, налогооблагаемая база и есть цена договора, на основании которого реализуются товары (работы, услуги). Поэтому, самостоятельно выделяя сумму НДС, предприятие - заказчик уменьшает стоимость (цену) договора и, как следствие, сумму дохода поставщика, что является, существенным нарушением условий договора (контракта).

У данного предприятия эта ошибка возникла вследствие отсутствия компетентного юридического сопровождения оформления договоров. Было внесено предложение составить и утвердить приложения к таким договорам, пока не истек срок их действия, выделив сумму НДС отдельно. Так к договору с ООО «Заря» было утверждено приложение, в котором была указана сумма 30000 рублей и отдельной строкой выделено: в том числе НДС в размере 4576 рублей.

2) Авансовые платежи.**.** Как правило, договора на планово-предупредительные работы в зданиях и сооружениях, выполняемые проверяемой фирмой, заключаются на несколько лет. По условиям договоров оплата заказчиком производится поквартально с условием - предоплаты не позднее 15-го числа первого месяца квартала. Многие заказчики, соблюдая условия договора, осуществляли предоплату за весь квартал в 1-м месяце квартала. Тем не менее, счета-фактуры на полученную предоплату не составлялись, а в декларациях, подаваемых в налоговые органы по расчету налога на добавленную стоимость, суммы предоплат не указывались. Авансы, полученные от заказчиков, отражаются с использованием счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет авансы полученные. В соответствии с Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета от 31 октября 2000 года № 49н при получении авансов под выполнение работ, услуг произведенных для заказчиков, вся сумма, указанная в документах по предварительной оплате, отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет авансы полученные. Одновременно сумма налога, на основании документов о полученных авансах, отражается в учете по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет авансы полученные и кредиту 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет расчеты по НДС. При отгрузке продукции, выполнении работ, услуг на сумму ранее учтенного налога делается сторнировочная запись: Д-т 62- К-т 68, а затем отражаются операции, связанные с реализацией продукции. Так, в январе была получена предоплата от ООО «Восток» на сумму 20000 рублей. У проверяемого предприятия проводки на дату оприходования авансовых платежей: Д-т 51 "Расчетный счет" К-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками» имеются в журнале хозяйственных операций, тогда как последующие Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет авансы полученные К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет расчеты по НДС на сумму НДС от предоплаты, не делались, счета на полученную предоплату не составлялись и не вносились в книгу продаж, в налоговых декларациях суммы авансовых платежей и причитающийся по ним НДС не указывались. Аудиторы рекомендовали составить счета на полученные авансы, зарегистрировать их в книге продаж, начислить НДС с полученной предоплаты, дать проводку Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет авансы полученные К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет расчеты по НДС на сумму 3051 рубль, сделать перерасчеты налоговой декларации и представить в налоговую инспекцию.

В феврале в счет ранее полученного аванса на сумму 5000 рублей были оказаны услуги ООО «Вымпел» по ремонту систем отопления. В бухгалтерском учете предприятия были сделаны следующие записи Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К-т 90 «Продажи» на сумму 5000 рублей и Д-т 90 «Продажи» К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет расчеты по НДС на сумму 762 рубля. По результатам проверки аудиторы рекомендовали дать следующие проводки: Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет авансы полученные К-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на сумму 5000 рублей. Д-т 90 «Продажи» субсчет НДС К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет расчеты по НДС на сумму 762 рубля и Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К-т 90 «Продажи» на сумму 5000 рублей.

1. Учет НДС по приобретению легковых автомобилей**.** В сентябре 2006г. предприятие приобрело 2 легковых автомобиля для нужд службы снабжения у ООО «Автомир». Организация получила от продавца счет-фактуру на приобретение автомобилей в сентябре 2006г на сумму 500000 рублей, в том числе НДС 76271 рубль. В том же месяце эти автомобили были приняты к учету. НДС по приобретенным автомобилям был принят к зачету. В учете были сделаны проводки: Д-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет расчеты по НДС К-т 19 "НДС по приобретаемым ценностям"

Аудиторская проверка показала, что данная счет-фактура была не зарегистрирована в книге покупок. Согласно п. 7 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914, покупатели должны вести книгу покупок, предназначенную для регистрации счетов-фактур, выставленных поставщиками, в целях определения суммы НДС, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке. При необходимости внесения изменений в книгу покупок запись об аннулировании счета-фактуры производится в дополнительном листе книги покупок за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений. Дополнительные листы книги покупок являются ее неотъемлемой частью.

Пунктом 8 Правил установлено, что счета-фактуры, полученные от поставщиков, подлежат регистрации в книге покупок по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном ст. 172 НК РФ (с учетом положений ст. 2 Федерального закона от 22.07.2005 N 119-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах").

Таким образом, наличие счета-фактуры, выставленного поставщиком при приобретении имущества, является одним из условий для принятия сумм НДС к вычету. Счета-фактуры регистрируются в книге покупок в том налоговом периоде, в котором у покупателя возникает право на налоговые вычеты в соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ (п. 8 Правил).

Следовательно, показатели по счету-фактуре, выставленному поставщиком при приобретении имущества в сентябре 2006г., в случае принятия их к учету в том же периоде должны быть отражены в книге покупок за сентябрь того же года.

Было рекомендовано произвести записи в дополнительном листе книги покупок за сентябрь 2006г на сумму 500000 рублей. (п. 7 Правил).

Кроме того, организация обязана внести соответствующие изменения в ранее поданную налоговую декларацию за сентябрь 2006г. и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в соответствии с п. 1 ст. 81 НК РФ.

4) О допустимости применения льгот по срокам уплаты НДС. В части применения льгот по исчислению и срокам уплаты НДС, и срокам составления расчетов (деклараций) по платежам в бюджет предусмотренных законодательством, следует учесть, что поскольку предприятие не относится к субъектам малого предпринимательства, то требуется ежемесячное составление деклараций по платежам в бюджет и предоставление их в налоговую инспекцию. За рассматриваемый период предприятие 2 раза пропускало сроки уплаты налога в бюджет, что привело к уплате пени по данному налогу. Аудитор обратил внимание руководителя организации на необходимость контроля за своевременностью и полнотой перечисления в бюджет платежей по НДС.

5) Аудит расчетов с бюджетом по НДС. В части правильности составления налоговой декларации по расчету НДС было отмечено, что суммы, уплаченные в данном месяце по расчету предыдущего месяца, показывались в декларации данного месяца как уплаченный аванс, что приводило к уменьшению фактического платежа в бюджет. Итоги задолженности на конец квартала не выверялись, и задолженность бюджету на протяжении всего рассматриваемого периода нарастала. Было предложено срочно сделать выверку платежей, доплатить суммы, отраженные в бухгалтерском учете как кредиторская задолженность по НДС с учетом пени за нарушение сроков оплаты, подать в налоговую инспекцию уточнения по налоговым декларациям и объяснение причины внесения изменений. Это позволит, по крайней мере, избежать штрафных санкций по образовавшейся задолженности по НДС. В дальнейшем необходимо следить за своевременностью и полнотой уплаты НДС.

6) Аудит оформления счетов-фактур, книги продаж, книги покупок.При проверке порядка составления счетов фактур и ведения Книги продаж было установлено, что на предприятии задерживали выписку счетов - фактур вплоть до дня оплаты, который часто наступал позже 5 дней с момента реализации. При этом когда счет- фактура выписывался, в нем указывалась дата фактического выполнения и сдачи работы. Это приводило к нарушению хронологической последовательности нумерации счетов - фактур. Для того чтобы обойти обязательное требование выписывать счета- фактуры в хронологической последовательности, на проверяемом предприятии пошли по такому пути: номер счета - фактуры начинался с буквы или комбинации букв, соответствующих названию фирмы- заказчика и далее следовал номер, соответствующий порядковому номеру счета - фактуры для этого заказчика. Выявить фактическую хронологическую последовательность составления счетов - фактур при этом становилось совершенно невозможно. Порядок ведения книги продаж при этом также нарушался. Данные в книгу продаж вносились с большим опозданием, нерегулярно и не в хронологической последовательности выписки счетов - фактур. По поступившей предоплате счета вообще не выписывались и, как следствие, в книгу продаж не вносились. Порядок ведения книги покупок также оказался нарушен. Счета - фактуры по приобретенным материальным ресурсам (выполненным работам, оказанным услугам), поступали на предприятие только после оплаты, т.е. нередко с большим опозданием относительно момента фактического получения. От некоторых поставщиков (подрядчиков) счета- фактуры так и не поступили, хотя НДС принят к зачету. Все это говорит о том, что на предприятии не налажен контроль за своевременным поступлением счетов-фактур по приобретенным ресурсам. Были даны разъяснения лицам, ответственным за расчеты с поставщиками и подрядчиками о необходимости контролировать своевременность поступления счетов - фактур по приобретенным материальным ресурсам (работам, услугам), а лицам, ответственным за ведение счетов - фактур, книги продаж, книги покупок - о содержании требований Постановления Правительства РФ от 02.12.2000г. № 914 "Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС", (ред.11.05.2006) которые являются обязательными к исполнению в настоящее время.

Таким образом, аудиторской организацией «АудитПлюс» на предприятии ООО «Эколог» был проведен аудит учета расчетов с бюджетом по НДС. Аудиторская проверка осуществлялась выборочным методом. Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что учет расчет по НДС является на предприятии достоверным. По результатам проверки выявленные ошибки были признаны существенными. Аудиторами было предложено руководству предприятия исправить данные ошибки. Предприятием предложения аудиторской фирмы по исправлению ошибок были приняты, в результате чего аудиторами было выдано безоговорочно-положительное заключение о достоверности налоговой отчетности.

Заключение.

Так как налог на добавленную стоимость представляет собой один из самых сложных для расчета налогов в процессе аудиторской проверки расчетов с бюджетом по НДС необходимо осуществить анализ налоговых деклараций и регистров налогового учета за отчетные периоды; сравнить данные по счетам бухгалтерского учета, в части расчета НДС, с данными регистров налогового учета и налоговыми декларациями за проверяемый период; проанализировать значительные или необычные отклонения; проанализировать уплату в бюджет НДС за проверяемый период.

При проверке расчетов с бюджетом в части НДС нельзя полагаться лишь на соблюдение аудиторской процедуры. Следовательно, окончательное заключение о состоянии расчетов с бюджетом должен делать руководитель аудиторской проверки, который имеет возможность оценить весь комплекс выявленных отклонений и их влияние на налогообложение по всем налоговым платежам.

В ООО "Эколог" был проведен налоговый аудит за первый квартал 2007года, были исследованы проблемы, связанные с отражением в бухгалтерском учете налога на добавленную стоимость на всех этапах хозяйственной деятельности, начиная от момента заключения договоров до расчета налоговых деклараций, исследованы проблемы, возникающие при начислении, уплате и возмещении (зачете) НДС:

1) Аудит хозяйственных договоров предприятия показал, что, как правило, в сумме договора НДС не выделяется отдельной строкой. Было выяснены причины возникновения подобных нарушений и оценены последствия (штрафные санкции), которые могут возникнуть в этой ситуации. Внесены предложения по составлению дополнений к этим договорам с целью уточнения сумм НДС.

2) Аудит расчетов с заказчиками показал отсутствие начисление НДС с поступающих авансов и предоплат. Были выявлены причины возникновения подобных нарушений, оценены возможные финансовые последствия в ситуациях, когда работы, по которым получена предоплата, на момент проверки уже выполнены, а также финансовые последствия, когда на момент проверки выполнение этих работ не завершено. Даны конкретные рекомендации по исправлению допущенных нарушений и предложения во избежание штрафных санкций со стороны налоговой инспекции.

3) Аудит счетов-фактур, как инструмента дополнительного контроля налоговых органов за полнотой сбора НДС, показал, что предприятие в систематически допускает грубые нарушения действующего законодательства в части предъявления счетов и передачи их заказчику, а также нумерации счетов-фактур и ведении книги продаж. В части составления счетов - фактур, ведения книги продаж и книги покупок были составлены письменные инструкции для лиц, ответственных за ведение этих регистров учета, и даны письменные разъяснения лицам, ответственным за взаиморасчеты с поставщиками и подрядчиками о необходимость контролировать своевременность поступления счетов-фактур по приобретенным материальным ресурсам (работам, услугам).

Таким образом, в процессе аудита учета НДС на предприятии были рассмотрены отдельные аспекты учета выручки и начисления НДС, приняты меры к устранению ошибок и исправлению отчетности. Даны предложения по организации хозяйственной деятельности и бухгалтерского учета в этих ситуациях.

Список использованной литературы.

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (с изменениями и дополнениями). – М.: Юристъ, 1998. – Ч. 2.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая.(с изменениями и дополнениями). – М.: Юрайт-М, 2001

3. Федеральный закон об аудиторской деятельности: Утвержден Президентом РФ от 07.08.2001г. № 119 (с изменениями и дополнениями)// Собрание законодательства Российской Федерации. – 2001. - № 4. – 41. – Статья 3422.

4. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Аналитические процедуры» № 20. Утвержден постановлением правительства РФ № 228 от 16.04.2005г.

5. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» № 5. Утвержден постановлением правительства РФ № 532 от 07.10.2004г.

6. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Аудиторская выборка» № 16. Утвержден постановлением правительства РФ № 532 от 07.10.2004г.

7. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Согласование условий проведения аудита» № 12. Утвержден постановлением правительства РФ № 532 от 07.10.2004г.

8. Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС. Утверждены постановлением правительства РФ от 2.12. 2000г. № 914 (с изменениями и дополнениями).

9. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций от 31.10. 2000г. № 94н (с изменениями и дополнениями).

10. Горожанкина Е.А.

Аудит: Учебник для студентов экономических колледжей./ Горожанкина Е.А.- М.: Дашков и Ко, 2007.

11. Ерофеева В.А.

Аудит: Учебное пособие/ Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А.- М.: Высшее образование, 2005

12. Крупченко Е. А.

Аудит в экзаменационных вопросах и ответах/Крупченко Е.А. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2003.

13. Подольский В. И.

Аудит: Учебник для вузов/ В.И. Подольский, А. А. Савин, Л. В. Сотникова и др. Под ред. проф. В. И. Подольского: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2006.

14. Шеремет А. Д.

Аудит: Учебник./ Шеремет А. Д., Суйц В. П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2004.

15. Бычкова С.М. «Аудит операций, связанных с налогом на добавленную стоимость» // Аудиторские ведомости. – 2006. - № 4.

16. Ларичев А.Ю. «Аудит налога на добавленную стоимость» // Аудиторские ведомости. – 2004. - № 1

17. Макаров А.С., Семин В.С. «Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по НДС» // Аудиторские ведомости. – 2006. - №10.

18. Панкова С.В. «Аудит формирования налоговых вычетов по НДС в торговой организации».// Аудиторские ведомости. – 2002. - № 3.

19. Практическое пособие по НДС // КонсультантПлюс. – 2007.