Содержание.

Введение

Глава 1 Теоретическая часть…………………………………………………..…5

1.1. Цель, задачи проверки и нормативное правовое регулирование аудита расчетов с бюджетом по НДС……………………………………………………5

1.2. Основные этапы аудита расчетов с бюджетом по НДС……………….…10

1.3. Методы аудита расчетов с бюджетом по НДС на предприятии…………19

1.4. Проверка учета сумм НДС по сегментам………………………………….21

1.5. Сверка данных аналитического, синтетического учета, бухгалтерской и налоговой отчетности……………………………………………………….......27

Глава 2 Практическая часть……………………………………………………..28

2.1. Разработка плана и программы аудиторской проверки расчетов

по НДС…………………………………………………………………………...28

2.2. Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по НДС на примере предприятия ООО «Салют-Торг»………………………………………………32

Заключение……………………………………………………………………….40

Список использованной литературы…………………………………………...42

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.

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.

Глава 1 Практическая часть

1.1.Цель, задачи проверки и нормативное правовое регулирование 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:

-Гражданский Кодекс РФ

- Налоговый кодекс РФ (гл 21 «Налог на добавленную стоимость»)

- Закон РФ от 21 ноября 1996 г № 129 – ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями).

- Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/98) «Учетная политика организации»,утвержденное приказом МФ РФ от 9 декабря 1998 г №60н (с последующими редакциями).

- Постановление Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 № 914 "Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

- Порядок заполнения декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденный приказом МФ РФ от 7 ноября 2006 г №136н

- Правила (стандарты) аудиторской деятельности

Основными источниками информации являются:

- учетная политика

- налоговые декларации

- Регистры синтетического и аналитического учета

- 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 основными задачами проверки НДС являются:

- правильность формирования 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.

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.

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.

Основными направлениями проверки являются:

-Проверка субъектов налогообложения

- Проверка объектов налогообложения

- Проверка соблюдения положений учетной политики

- Проверка сопоставимости данных налоговой отчетности, бухгалтерского учета и книги продаж

- Проверка ведения журнала учета выставленных счетов-фактур и книги продаж, своевременности выставления и правильности оформления счетов-фактур

- Проверка налоговой базы

- Проверка налогового периода

- Проверка налоговых ставок

- Проверка порядка начисления

- Проверка порядка и сроков уплаты

В приведенной таблице № 1 наглядно отражены основные налоговые элементы по НДС.

Таблица 1

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 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 590326Налоговый 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)организа-ции;  2) индивиду-альные предприниматели;  3) лица, признавае-мые налогопла-  тельщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяе-мые в соот-ветствии 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 | квартал | #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.

2.1.Основные этапы аудита расчетов по НДС.

1Ознакомительный 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:

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

2)как организована работа по исчислению НДС (назначены ли ответственные лица, распределены ли между ними обязанности, имеются ли в наличии должностные инструкции);

3)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;

4)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.);

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

5)осуществляются ли операции, освобождаемые от налогообложения;

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

7)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 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.

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

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

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

3)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. 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).

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.

Необходимо аудитору проверить цены, исходя из которых определяется налоговая база по НДС при передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд.

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:

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

2)оценить качество учета и контроля операций;

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

4)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.

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 проверки 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 № 2), учитывая, что декларация по НДС составляется за отчетный период, а форма № 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 № 4). Сумма, указанная в Налоговой декларации, должна быть не меньше суммы по строке из формы № 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.

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.

1.3. 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.

1.4. Проверка учета сумм НДС по сегментам.

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

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

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.

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.

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.

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.

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.

1.5. 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 № 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.

##### Глава 2. Практическая часть

##### 2.1. Разработка плана и программы аудиторской проверки расчетов по НДС

Аудиторская проверка *–* это сложный и длительный процесс. Аудиторы постоянно работают над тем, чтобы максимально сократить время проверки, не снижая при этом качества, и, следовательно, не увеличивая аудиторский риск. Одним из наиболее эффективных путей решения проблемы является выработка чёткой методики аудиторской проверки.

Содержание общего плана оформим в виде таблицы.

Общий план аудита

Проверяемая организация: ООО «Салют-торг»

Период аудита: 2009

Количество человеко-часов 160

Руководитель аудиторской группы: Петрова З.П,

Состав аудиторской группы: Шишкина А.Г., Клюева Т.П., Комарова М.И., Топорков Г.И., Сидорова К.Н.

План аудиторской проверки

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Планируемые виды работ | Период проведения | Исполнитель |
| 1 | 2 | 3 |
| 1. Проверка полноты отражения фактов хозяйственной деятельности | Один раз в квартал | Петрова З.П. |
| 2. Проверка правильности соблюдения организации, выбранного варианта учётной политики | Один раз в квартал | Сидорова К.Н. |
| 3. Проверка корректировки налогооблагаемых баз | Один раз в квартал | Клюева Т.П. |
| 4. Проверка определения правильности налогооблагаемых баз | Один раз в квартал | Комарова М.И.  Топорков Г.И. |
| 5. Проверка обоснованности операций | Один раз в квартал | Шишкина А.Г. |

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита.

Программа аудита

Проверяемая организация: ООО «Салют-Торг»

Период аудита: 2009

Количество человеко-часов 160

Руководитель аудиторской группы: Петрова З.П,

Состав аудиторской группы: Шишкина А.Г., Клюева Т.П., Комарова М.И., Топорков Г.И., Сидорова К.Н

Программа аудиторской проверки

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование аудиторских процедур | | Период проведения | исполнители | | Рабочие документы аудитора | | |
| 1 | | 2 | 3 | | 4 | | |
| 1.Проверка полноты отражения фактов хозяйственной деятельности   * 1. Проверка полноты отражения в бухгалтерского учёте выручки от продажи продукции.   2. Проверка полноты отражения налогооблагаемого оборота.   3. Проверка полноты отражения счетов фактур в книге продаж и покупок | | Ежеквартально | Петрова З.П. | | Приказ организации об учётной политике, форма №2 «отчёт о финансовых результатах», главная книга, журналы-ордера, первичные документы на отпуск готовой продукции, банковские выписки, приходные кассовые ордера | | |
| 2.Проверка правильности соблюдения организацией выбранного варианта учётной политики. | ежегодно | | | Сидорова К.Н. | | ПБУ 1/94, учётная политика предприятия |
| 3. Проверка корректировки налогооблагаемых баз  3.1. Проверка корректировки операций товарообмена  3.2. Проверка корректировки операций безвозмездной передачи имущества | Ежеквар  тально  Ежемесячно | | | Клюева Т.П.  Клюева Т.П. | | Договоры, спец. Расчеты  Договоры, спец. расчеты |
| 4. Проверка правильности определения стоимости реализуемых товаров (работ, услуг) при формировании налогооблагаемой базы | Ежеквар-тально | | | Токарев Г.И. | | Приказы, учётная политика, учётные регистры, ведомости |
| 5. Проверка обоснованности операций  5.1. Проверка обоснованности применения льгот  5.2. Проверка наличия первичных документов  5.3. Проверка обоснованности отнесения затрат на себестоимость в целях налогообложения | Ежегодно  Ежемесячно  Ежеквартально | | | Шишкина А.Г.  Шишкина А.Г.  Шишкина А.Г. | | Нормативные документы, первичные документы, учётные регистры  Первичные документы  Постановление № 562 |
| 6. Проверка правильности исчисления НДС  6.1. Проверка правильности исчисления НДС при поступлении объектов имущества, товаров. | Ежеквартально | | | Нетунаева С.А. | | Договоры, приходные документы, выписка банка, счета фактуры |
| 7. Проверка достоверности бухгалтерский учёта и отчётности | Ежемесячно | | | Кадникова О.Л. | | Главная книга, журналы-ордера, отчётность |

2.2.Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по НДС на примере ООО «Салют-Торг»

На предприятии ООО «Салют-Торг» был проведен налоговый аудит.

Период проведения аудита был определен с 01.06.2009 по 30.06.2009.

Перед ООО «Альфа-Аудит» были поставлены следующие вопросы:

1) Соответствует ли книга покупок и книга продаж ООО «Салют-Торг» за период с 01.01.2009 по 31.03.09 Правилам ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914?

2) Соответствует ли сумма, отраженная в книге продаж ООО «Салют-Торг» за период с 01.01.2009 по 31.03.2009 сумме реализованной продукции (работ, услуг) и полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)?

3) Соответствует ли сумма, отраженная в книге покупок ООО «Салют-Торг» за период с 01.01.2009 по 31.03.2009 сумме налога, предъявленной истцу при приобретении товаров (работ, услуг) и исчисленная с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащие вычету?

4) Правильно ли применено освобождение от налога на добавленную стоимость в соответствии с п.п. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ?

В распоряжение аудиторов были предоставлены следующие документы за рассматриваемый период:

- налоговая декларация за 1 квартал 2009г.

- книга продаж

- книга покупок

- журнал выставленных и полученных счетов-фактур;

- счет-фактуры выданные и полученные;

- товарные накладные, товаросопроводительные документы;

- развернутую карточку бухгалтерского счета, на котором оприходован приобретенный товар;

- банковские выписки и приложениями;

В вышеуказанный период в помещении ООО «Салют-Торг» были проведены исследования, которые состояли в следующем:

1)применяя метод сплошной проверки, была произведена проверка правильности оформления счетов-фактур и товарных накладных, отражающих получение и реализацию продукции (работ, услуг) за период с 01.01.2009 по 31.03.2009;

2)применяя метод сплошной проверки, были исследованы журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книга покупок и книга продаж за период с 01.01.2009 по 31.03.2009 на предмет соответствия требованиям Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914;

3)методом сопоставления счетов-фактур выставленных, товарных накладных, отражающих реализацию продукции (работ и услуг), а также счетов-фактур на аванс и банковских выписок с приложениями, отражающих оплату (частичную оплату) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) с соответствующими записями в книге продаж за рассматриваемый период была произведена проверка правильности заполнения книги продаж;

4)методом сопоставления счетов-фактур полученных, товарных накладных, отражающих приход товарно-материальных ценностей, оказания работ и услуг сторонними организациями с соответствующими записями в книге покупок за проверяемый период была произведена проверка правильности заполнения книги покупок;

5)для определения правильности отражения хозяйственных операций по оприходованию товара был применен прием взаимного контроля, а именно: были сопоставлены счета-фактуры полученные, товарные накладные поставщиков с соответствующими записями в карточке бухгалтерского счета, на котором оприходован приобретенный товар (карточка счета № 41). При данной процедуре было выявлено расхождение – товар, полученный от ООО «УралПродАгро» 15.03.09, был оприходован на меньшую сумму, чем указано в имеющихся первичных документах (товарная накладная № 207 от 01.03.0 и счет-фактура № 207 от 01.03.09);

6)был применен метод встречной проверки (сопоставление данных счет-фактуры и товарной накладной, относящимися к спорной хозяйственной операции (товарная накладная № 207 от 01.03.09 и счет-фактура № 207 от 01.03.09), у проверяемого предприятия, с одноименными данными в одноименных документах у поставщика) для определения наличия в данной ситуации арифметической ошибки при оприходовании товара или факта подлога первичных документов у проверяемого предприятия. В результате был подтвержден факт подлога документов;

7)для определения правильности применения освобождения от налога на добавленную стоимость в соответствии с п.п. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ при реализации товаров было проверено наличие регистрационных удостоверений, выданных Минздравом России производителю изделий медицинского назначения, и сертификатов соответствия, подтверждающих принадлежность данных изделий соответствующему коду ОКП.

В результате проведенных исследований были сделаны следующие выводы и замечания аудируемому лицу:

Аудит оформления счетов-фактур, книги продаж, книги покупок.

Применяя метод сплошной проверки счетов-фактур выставленных, было установлено, что на предприятии нарушена хронологическая последовательность 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 покупок также оказался нарушен. 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", которые являются обязательными к исполнению в настоящее время.

Аудит авансовых платежей.

Как правило, контракты с муниципальными учреждениями, заключаемые проверяемой фирмой, предусматривают предоплату на поставку товара в размере 30% от суммы договора. Многие заказчики, соблюдая условия договора, осуществляли предоплату, и в виду того, что поставка товара по контракту осуществлялась в течении 5 дней после предоплаты, счета-фактуры на полученную предоплату не составлялись, тем самым искажались данные в декларациях, подаваемых в налоговые органы по расчету налога на добавленную стоимость. 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 «Башбакалея» на сумму 15000 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-фактуры на полученную предоплату не составлялись и не вносились в книгу продаж, в налоговых декларациях суммы авансовых платежей и причитающийся по ним НДС не указывались.

Таким образом, сумма, отраженная в книге продаж ООО «Салют-Торг» за период с 01.01.2009 по 31.03.2009 не соответствует сумме реализованной продукции (работ, услуг) и полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). 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 2045 рублей. Позже уже в феврале в счет ранее полученного аванса, было поставлено медицинское оборудование, что следует отразить в бухгалтерском учете проводками: Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет авансы полученные К-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на сумму 20000,00 рублей; Д-т 90 «Продажи» субсчет НДС К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет расчеты по НДС на сумму 2045 рублей и Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К-т 90 «Продажи» на сумму 2045 рублей. После корректировочных операций сделать перерасчеты налоговой декларации и представить в налоговую инспекцию уточненную декларацию.

Проверка правильности учета и формирования сумм НДС, заявленных к вычету.

Используя прием взаимного контроля (арифметическое сличение данных карточки счета № 41, на котором оприходован приобретенный товар, и счетов-фактур полученных и товарных накладных поставщиков) был выявлен факт нарушения, при котором сумма, указанная в первичной документации, не соответствовала сумме, оприходованного на бухгалтерский счет товара и отраженной в книге покупок. А именно: было выявлено расхождение – товар, полученный от ООО «Нерал-Продукт» 15.03.09, был оприходован на большую сумму и сделана запись в книгу покупок, чем указано в имеющихся первичных документах (товарная накладная № 207 от 01.03.09 и счет-фактура № 207 от 01.03.09).

Метод встречной проверки (сопоставление товарной накладной и счет-фактуры, отражающих сомнительную хозяйственную операцию, у проверяемого предприятия, с одноименными данными в одноименных документах у поставщика) указал на наличие арифметической ошибки со стороны проверяемого предприятия. В виду вышеизложенного сумма, отраженная в книге покупок ООО «Салют-Торг» за период с 01.01.2009 по 31.03.2009 выше суммы налога, предъявленной при приобретении товаров (работ, услуг), подлежащей вычету, значит аудируемое лицо ненамеренно занизило сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в бюджет за 1 квартал 2009г., путем увеличения суммы налога, предъявленной фирме поставщиками при приобретении товаров (работ, услуг) и подлежащей вычету.

В результате проведенных исследований ООО «Альфа-Аудит» даны следующие ответы на поставленные вопросы:

1) по вопросу: Соответствует ли книга покупок и книга продаж ООО «Салют-Торг» за период с 01.01.2009 по 31.03.09 Правилам ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.00 № 914? Нет, не соответствует.

2) по вопросу: Соответствует ли сумма, отраженная в книге продаж ООО «Салют-Торг» за период с 01.01.2009 по 31.03.2009 сумме реализованной продукции (работ, услуг) и полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)? Нет, не соответствует.

3) по вопросу: Соответствует ли сумма, отраженная в книге покупок ООО «Салют-Торг» за период с 01.01.2009 по 31.03.2009 сумме налога, предъявленной истцу при приобретении товаров (работ, услуг) и исчисленная с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащие вычету? Нет, не соответствует.

4) по вопросу: Правильно ли применено освобождение от налога на добавленную стоимость в соответствии с п.п. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ? Да, правильно.

Таким образом, аудиторской организацией «Альфа-Аудит» на предприятии ООО «Салют-Торг» 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 и 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, соответствующие изменения внесены, подана уточненная налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость за 1 квартал 2009г., после 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.

ООО «Салют-Торг» был проведен налоговый аудит за первый квартал 2009 года, были исследованы проблемы, возникающие при начислении, уплате и возмещении (зачете) НДС:

1) Аудит счетов-фактур, как инструмента дополнительного контроля налоговых органов за полнотой сбора НДС, показал, что предприятие систематически допускает нарушения действующего законодательства в части нумерации выставляемых счетов-фактур и ведении книги покупок. 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 необходимости контролировать своевременность поступления счетов-фактур по приобретенным материальным ресурсам (работам, услугам).

2) Аудит расчетов с заказчиками показал отсутствие начисления в некоторых случаях НДС с поступающих авансов. Были выявлены причины возникновения подобных нарушений, оценены последствия для правильности заполнения налоговой декларации по рассматриваемому налогу, даны конкретные рекомендации по исправлению допущенных нарушений и предложения во избежание штрафных санкций со стороны налоговой инспекции.

3) При проверке правильности учета и формирования сумм НДС, заявленных к вычету был выявлен факт нарушения, при котором сумма, указанная в первичной документации, не соответствовала сумме, оприходованного на бухгалтерский счет товара и отраженной в книге покупок. В виду вышеизложенного сумма, отраженная в книге покупок ООО «Салют-Торг» за рассматриваемый период оказалась завышена, что существенно влияет на расчет налога на добавленную стоимость в данном налоговом периоде.

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). Ч. 2.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая.(с изменениями и дополнениями). – 2008 г

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.

4. 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).

5. 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.

6. Шеремет А. Д. Аудит: Учебник./ Шеремет А. Д., Суйц В. П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2008.

7. Бычкова С.М. «Аудит операций, связанных с налогом на добавленную стоимость» // Аудиторские ведомости. – 2008. - № 4.

8. А.А. Савин А.А. Савина Аудит налогообложения: Учеб пособие .- М.: Вузовский учебник, 2008. – 381 с.

9. Панкова С.В. «Аудит формирования налоговых вычетов по НДС в торговой организации».// Аудиторские ведомости. – 2005. - № 3.