Введение

Налог на добавленную стоимость – наиболее распространенный налог на товары и услуги в налоговых системах различных стран.

Основой взимания налога на добавленную стоимость, как следует из названия, является добавленная стоимость, создаваемая на всех стадиях производства и обращения товаров. Это налог традиционно относят к категории универсальных косвенных налогов, которые в виде своеобразных надбавок взимается путём включения в цену товаров, перенося основную тяжесть налогообложения на конечных потребителей продукции, работ, услуг.

Актуальность аудиторской проверки налога на добавленную стоимость при проведении аудита связана с тем, что налоги представляют собой часть отношений экономического субъекта с государственными и контролирующими органами и нарушения в данной области могут повлечь за собой существенные последствия для экономического субъекта

Также актуальность выбранной темы определяется тем, что налог на добавленную стоимость стабильно занимает первое место по уровню собираемости налогов в бюджет.

В начале 90- х годов в России начались рыночные преобразования. Реформированию были подвергнуты все сферы экономической жизни общества. Особенное внимание уделялось ранее неизвестным в нашей стране налоговым отношениям. Одним из первых обязательных платежей, введенных в практику налогообложения, является налог на добавленную стоимость, введённый с 1992 года, и с тех пор идут дискуссии о методах его исчисления и составе облагаемого оборота. НДС фактически заменил прежний налог с оборота и налог с продаж, превзойдя их по роли и значению в доходах в бюджет. В отличие от налога с оборота НДС взимается многократно, по мере приращения стоимости, так что налоговые платежи поступают более равномерно.

Целью данного исследования является аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

– рассмотреть действующий порядок исчисления и взимания НДС;

– рассмотреть отражение в бухгалтерском учете операций по учету расчетов с бюджетом по НДС;

– рассмотреть цели, задачи и нормативное регулирование аудиторской проверки НДС;

– дать краткую характеристику объекту практического исследования;

– изучить порядок исчисления, уплаты и бухгалтерского учета НДС в ООО "Магнит»;

– провести аудит расчетов с бюджетом по НДС и сформировать письменную информацию аудитора по результатам проведения аудита.

Объектом практического исследования послужило предприятие оптовой торговли – ООО "Магнит».

Предметом дипломной работы является аудит налога на добавленную стоимость.

Структурно дипломная работа состоит из введения, трех глав, разбитых на параграфы, заключения, списка использованной литературы и приложений.

1. Теоретические аспекты налогообложения налогом на добавленную стоимость

1.1 История возникновения

Налог на добавленную стоимость (далее также – налог, НДС) введен с 1 января 1992 г. Законом РСФСР от 6 декабря 1991 г. №1992–1 "О налоге на добавленную стоимость", в ст. 1 которого было определено, что налог представляет собой форму изъятия в бюджет части прироста стоимости, которая создается на всех стадиях процесса производства товаров (работ и услуг), и вносится в бюджет по мере их реализации.

При разработке проекта части второй Налогового Кодекса были предложены некоторые изменения действующего в то время порядка применения налога. В частности, в пояснительной записке к проекту Налогового кодекса РФ говорилось о следующем:

в число плательщиков НДС включены предприниматели. При этом предусматривается, что предприниматели имеют право на освобождение от уплаты налога в течение каждого последующего налогового периода, если в течение двух предыдущих кварталов их ежеквартальная выручка от реализации товаров (работ, услуг) не превышала 250 тыс. рублей;

предполагается, что НДС будет уплачиваться на основании счетов-фактур. В связи с переходом к системе счетов-фактур возмещение (возврат) налога по материальным ресурсам производственного назначения будет производиться не по мере оплаты этих товаров поставщикам, а по получении счетов-фактур от поставщиков (продавцов) независимо от факта оплаты приобретаемых материальных ресурсов. Так же, как и по налогу на прибыль, предусмотрены механизмы сглаживания для налогоплательщиков негативных финансовых последствий такого перехода;

освобождение от обложения НДС товаров (работ, услуг), реализуемых на экспорт, вместо применения нулевой ставки создает дополнительные проблемы для российских экспортеров. Для того чтобы снять эти проблемы и создать для российских предприятий равные конкурентные условия с иностранными компаниями, предлагается установить нулевую ставку при реализации экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров и транспортных услуг;

для сокращения отвлечения собственных оборотных средств предприятий впервые за время действия в России налога на добавленную стоимость (с 1992 г.) предлагается производить зачет или возмещение из бюджета сумм налога, уплаченных при приобретении основных средств и нематериальных активов за счет бюджетных ассигнований, а также сумм налога по вводимым в эксплуатацию законченным капитальным строительством объектам независимо от источника финансирования;

предприятия, реализующие товары в режиме оптовой торговли, начисляют НДС по установленной ставке ко всей продажной цене товара, а в бюджет уплачивают разницу между суммой налога, полученной от покупателя, и суммой налога, уплаченной поставщикам товаров. Предприятия же розничной торговли уплачивают налог на добавленную стоимость только с торговой наценки и при этом не имеют права на зачет налога, уплаченного поставщикам товаров. Если торговое предприятие одновременно занимается оптовой и розничной торговлей, у него возникают трудности при исчислении налога и ведении бухгалтерского учета. В связи с этим предусматривается установить порядок определения облагаемого оборота у предприятий розничной торговли и общественного питания, аналогичный порядку, применяемому предприятиями оптовой торговли.

За время действия гл. 21 Кодекса в ее положения неоднократно вносились изменения и дополнения, а именно – в соответствии со следующими Федеральными законами:

Федеральный закон от 29 декабря 2000 г. №166-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации[[1]](#footnote-1)" устранил имеющиеся в части второй Кодекса неточности, противоречия и технические ошибки. Кроме того, уточнен порядок освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС, предусмотренный ст. 145 Кодекса, а также уточнена льгота в отношении учреждений, оказывающих образовательные, культурные, лечебно-оздоровительные, физкультурно-спортивные, научные, информационные, правовые или иные услуги социальной направленности, имея в виду ее ориентацию на оказание таких услуг именно инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

в соответствии с Федеральным законом от 6 августа 2001 г. №110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах[[2]](#footnote-2)" дополнена часть вторая Кодекса гл. 25 "Налог на прибыль организаций». Соответственно, ссылки в гл. 21, как и других главах части второй Кодекса, на налог на доходы организаций заменены ссылками на налог на прибыль организаций;

изменения, внесенные Федеральным законом от 28 декабря 2001 г. №179-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в статьи 149 и 164 части второй Налогового кодекса Российской Федерации[[3]](#footnote-3)", направлены на предотвращение одномоментного повышения цен на книги и периодику, прогнозируемого экспертами в связи с прекращением действия с 1 января 2002 г. государственной поддержки средств массовой информации и книгоиздания;

Федеральный закон от 29 мая 2002 г. №57-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации" устраняет технические неточности, а также вносит юридико-технологические изменения в Налоговый кодекс РФ, что, по мнению авторов законопроекта, должно позволить устранить имеющиеся неточности и существенно облегчить его применение на практике;

Федеральным законом от 24 июля 2002 г. №110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации внесены изменения, которые имеют целью не допустить снижение относительного уровня налоговых поступлений от акцизов по подакцизным товарам, в отношении которых установлены специфические (конкретные в абсолютной сумме на единицу измерения) налоговые ставки;

Федеральный закон от 31 декабря 2002 г. №187-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации[[4]](#footnote-4)" внес изменения и дополнения, необходимость которых вызвана принятием Федерального закона "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации[[5]](#footnote-5)". В частности, изменения внесены в связи с изменением структуры управления адвокатуры Российской Федерации, а также в связи с введением новых понятий и терминов;

в соответствии с Таможенным кодексом РФ[[6]](#footnote-6) внесены изменения в положения, определяющие особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации;

Федеральный закон от 6 июня 2003 г. №65-ФЗ "О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, внесении изменений и дополнений в некоторые другие законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации[[7]](#footnote-7)" дополнил часть вторую Кодекса гл. 26.4 "Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции». Соответственно, указанным Федеральным законом признана утратившей силу ст. 178 Кодекса, в которой был определен порядок налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;

Федеральным законом от 7 июля 2003 г. №117-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации[[8]](#footnote-8)" внесены изменения, связанные с отменой налога с продаж и отменой акцизов на подакцизное минеральное сырье;

Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. №163-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах[[9]](#footnote-9)" дополнил ст. 174 Кодекса положениями, определяющими порядок уплаты налога в случаях реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков;

изменения, внесенные Федеральным законом от 29 июня 2004 г. №58-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления[[10]](#footnote-10)" коснулись упоминания в тексте федеральных органов исполнительной власти, уполномоченных в области налогов и сборов;

в соответствии с Федеральным законом от 18 августа 2004 г. №102-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации[[11]](#footnote-11)" установлена нулевая ставка налога в отношении нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, которые экспортируются на территории государств – участников СНГ;

целью изменений, внесенных Федеральным законом от 20 августа 2004 г. №109-ФЗ "О внесении изменений в статьи 146 и 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации[[12]](#footnote-12)" является создание налоговых условий для формирования в России рынка доступного жилья (см. комментарии к ст. 146 и 149 Кодекса);

Федеральный закон от 22 августа 2004 г. №122-ФЗ "О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием Федеральных законов "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" внес изменения в положения, устанавливающие порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по нулевой ставке;

Федеральным законом от 2 ноября 2004 г. №127-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации" уточнен текст положений гл. 21 Кодекса в части упоминания федерального органа исполнительной власти в сфере международных отношений;

в соответствии с Федеральным законом от 28 декабря 2004 г. №183-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в связи с образованием Федерального казначейства" по тексту гл. 21 Кодекса уточнено наименование Федерального казначейства;

Федеральный закон от 18 июля 2005 г. №90-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации[[13]](#footnote-13)" уточнил обозначение упоминаемого по тексту гл. 21 Кодекса валютного законодательства Российской Федерации;

Федеральным законом от 22 июля 2005 г. №117-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты в связи с принятием Федерального закона "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" внесены изменения, связанные с принятием Федерального закона от 22 июля 2005 г. №116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации";

в соответствии с Федеральным законом от 22 июля 2005 г. №118-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" внесены изменения, устанавливающие особенности налогообложения при реорганизации организаций. Основной задачей Федерального закона является внесение изменений, детализирующих принцип, из которого следует, что осуществление реорганизуемыми организациями операций, связанных с передачей прав и обязанностей в порядке правопреемства, не должно приводить к возникновению необоснованных налоговых обязательств или двойному налогообложению как реорганизуемых, так и вновь создаваемых (возникающих) компаний. Действие Федерального закона от 22 июля 2005 г. №118-ФЗ, как указано в его ст. 2, распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.

Довольно много изменений внесено Федеральным законом от 22 июля 2005 г. №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". Изменениям, внесенным указанным Федеральным законом, уделено особое внимание при рассмотрении положений гл. 21 Кодекса, т.к. соответствующие положения в редакции этих изменений действуют с 1 января 2006 г. или с 1 января 2007 г.

Приказом МНС России от 20 декабря 2000 г. N БГ-3–03/447 утверждены Методические рекомендации по применению главы 21 "Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации. Однако необходимо учитывать, что согласно позиции МНС России, выраженной в письме от 12 апреля 2004 г. N САЭ-6–02/135, методические рекомендации, разработанные для обеспечения единой методологии порядка исчисления и уплаты налогов, не являются нормативными документами, обязательными для выполнения налогоплательщиками. В связи с этим МНС России запретило налоговым органам при подготовке решений по итогам контрольной работы ссылаться на упомянутые Методические рекомендации.

МНС России письмом от 13 мая 2004 г. №03–1–08/1191/15 направляло для сведения и учета в работе налоговых органов Свод писем по применению действующего законодательства по НДС за II полугодие 2003 года – I квартал 2004 года. В письме налоговым органам предписано при принятии решений ссылку на указанные в Своде письма не производить.

Письмом ФНС России от 17 мая 2005 г. N ММ-6–03/404 для сведения и учета в работе налоговых органов направлены Разъяснения по отдельным вопросам, связанным с применением законодательства по косвенным налогам. В письме при принятии решений ссылку на указанные в Разъяснениях письма налоговым органам предписано не производить.

1.2 Сущность, экономическое содержание НДС

Особенность косвенного налогообложения, заключающаяся в том, что оно связывается с потреблением, была подмечена уже достаточно давно. При этом отдельные авторы, разделяя налоги на прямые и косвенные, ставили на первое место именно этот признак. Так, известный мыслитель своего времени Ф. Лассаль полагал, что развитие косвенных налогов в XIX в. возложило всю тяжесть налогообложения на неимущие классы по следующим основаниям. Косвенные налоги падают на отдельных лиц не пропорционально их капиталу или доходу и тем самым чрезмерно обременяют бедные классы, так как связываются с их важнейшими потребностями.

Современными учеными отмечается также, что косвенные налоги переносятся на конечного потребителя и в зависимости от степени спроса на товары и услуги, облагаемые этими налогами. Чем менее эластичен спрос, тем большая часть налога перекладывается на потребителя. Чем менее эластично предложение, тем меньше часть налога перекладывается на потребителя, а большая уплачивается за счет прибыли. В долгосрочном плане эластичность предложения растет, и на потребителя перекладывается все большая часть косвенных налогов. В случае высокой эластичности спроса увеличение косвенных налогов ведет к сокращению потребления. При высокой эластичности предложения рост косвенных налогов может привести к сокращению размеров чистой прибыли, вызвать сокращение капиталовложений или перелив капитала в другие сферы деятельности.

Потребление материальных благ по сравнению с их приобретением и накоплением в большей степени обнаруживает состоятельность налогоплательщика, что представляет определенное удобство с позиций налогового администрирования. Это в значительной степени и послужило распространению косвенного налогообложения. Однако то обстоятельство, что эти налоги по сути представляют собой надбавку к цене реализации товаров, работ, услуг и тем самым ограничивают потребление, не позволяет свести все налогообложение к косвенному. Поэтому в большинстве своем налогообложение основывается на сочетании двух форм взимания с условием, что косвенные налоги не должны иметь преобладающего значения над прямыми.

Следующий признак вытекает из первого, хотя и относится на счет субъекта налогообложения – лица, на которого в соответствии с законодательством возложена обязанность по уплате налога. В качестве критерия деления налогов на прямые и косвенные, как уже известно, отдельные ученые рассматривают установление окончательного плательщика налога. По их мнению, в случае, если окончательным плательщиком налога является владелец обложенной собственности или получатель обложенного дохода, то такой налог является прямым. Окончательным же плательщиком косвенного налога является потребитель товара, на которого налог перекладывается через надбавку.

Существует более определенная на этот счет точка зрения, в соответствии с которой прямые налоги взимаются в процессе приобретения материальных благ, определяются размером объекта обложения и уплачиваются производителем или собственником. Косвенные же налоги взимаются в процессе расходования материальных благ. Они определяются размером потребления, включаются в виде надбавки к цене товара. При косвенном налогообложении формальным плательщиком выступает продавец товара (работ, услуг), являющийся как бы посредником между государственной казной и потребителем товара (работ, услуг). Реальным же плательщиком налога является потребитель. Именно критерий соотношения юридического и фактического плательщика является одним из основных при разграничении налогов на прямые и косвенные[[14]](#footnote-14). Некоторыми другими авторами также предлагается в качестве основного критерия деления налогов на прямые и косвенные по способу взимания рассматривать именно определение окончательного плательщика[[15]](#footnote-15).

В свою очередь, ответ на вопрос относительно того, совпадает или нет в одном лице юридический и фактический плательщик, вытекает из возможности переложения обязанности по уплате налога (переложение налога) с одного лица на другое. Так, предлагается исходить из того, что прямые налоги взимаются непосредственно с получателей доходов – физических и юридических лиц, косвенные – в процессе движения доходов или оборота товаров и предназначены для переложения на конечных носителей налогового бремени[[16]](#footnote-16).

Сейчас существуют суждения, в соответствии с которыми переложение не признается определяющим признаком. Отмечается, что в основе деления налогов на прямые и косвенные лежит возможность налогоплательщика переложить их на потребителя его продукции (работ, услуг). Окончательным плательщиком прямого налога (налога на прибыль, на доход, подоходного, на имущество) теоретически является получатель дохода или владелец собственности. Иначе обстоит дело с косвенными налогами. Здесь окончательным плательщиком выступает потребитель товара, на которого перекладывается налог путем надбавки к цене. Конечно, такая теоретическая раскладка отнюдь не всегда может произойти на практике. При соответствующих экономических факторах прямые налоги также можно переложить на потребителя через механизм роста цен, что сплошь и рядом происходит в нашей предельно монополизированной экономике. А при достаточном насыщении товарного рынка косвенные налоги не всегда удается переложить на потребителя, так как рынок может не принять товар по повышенным ценам или принять в меньшем объеме[[17]](#footnote-17).

Это обстоятельство вызывает необходимость рассмотреть и другие признаки разграничения прямых и косвенных налогов. В качестве таковых, как уже отмечалось, использовалось и то, что в отличие от прямых налогов косвенные включаются в цену потребляемого товара (работ, услуг). Исходя из этого, отдельные авторы полагают, что прямые налоги устанавливаются непосредственно на доход или имущество, а косвенные – на товар (услуги) и фиксируются в цене товара (услуг)[[18]](#footnote-18). Отмечается также, что различие между прямыми и косвенными налогами заключается в том, что косвенные налоги включаются в цену товара и оплачиваются покупателем. Соответственно в возникающем при этом правоотношении участвуют и юридический налогоплательщик – субъект, реализующий товары, работы, услуги, включающие в свою стоимость косвенный налог, и фактический налогоплательщик – лицо, приобретающее данные товары, работы и услуги (потребитель). Следовательно, уплата налога производится опосредованно, через цену товара.

Более твердым основанием для подразделения налогов, как писал русский ученый С.И. Иловайский, являются признаки, по которым судят о податной способности и о податной обязанности плательщиков. Действительно, для того чтобы признать лицо обязанным платить налоги, необходимо предположить у него существование средств к тому. Судить же о наличности таких средств в каждом отдельном случае весьма трудно, а часто и невозможно. В особенности это справедливо для новейшего времени, когда занятия и профессии все более и более дифференцируются, жизнь принимает все более разнообразные формы и умножается класс людей, никаких очевидных доходов или источников доходов не имеющих, а между тем удовлетворяющих свои весьма разнообразные, а иногда и утонченные потребности. Приходится отказаться от одной непосредственной оценки податной способности, а судить о таковой на основании разных посредствующих моментов. Приходится рядом с прямым обложением дать место и косвенному, причем разница между прямыми и косвенными налогами заключается в том, что при назначении и взимании прямых налогов о податной способности плательщиков заключают непосредственно по находящемуся в их обладании имуществу или по получаемым ими доходам; в косвенном же обложении это делается на основании посредствующих моментов, например по производимым плательщиком расходам или по его потреблению.

Из предыдущего изложения нам уже известно, что косвенные налоги связываются с потреблением, и это является общепризнанным фактом. Налогообложение в данном случае ориентируется на действительную платежеспособность лица, при этом размер налога прямо пропорционален качеству и стоимости потребляемой продукции[[19]](#footnote-19). В свою очередь, не вызывает сомнений то, что налогообложение не может являться произвольным и должно максимально учитывать налоговую способность того или иного лица. Так вот, прямое налогообложение основывается на данных о размере доходов и имущества налогоплательщика, которые преимущественно и составляют объект соответствующих налогов. При косвенном же налогообложении эти показатели для целей взимания налога существенного значения не имеют и непосредственно во внимание не принимаются, так как предполагается, что налогоплательщик в конечном счете возместит расходы по уплате налогов посредством реализации обложенных налогом товаров (работ, услуг) потребителям. При этом взимание косвенных налогов должно учитывать имущественную состоятельность последних с тем, чтобы излишне не ограничить их потребление. Представляется, что этот момент также является определяющим в деле разграничения двух основных форм (способов) взимания налогов.

Все вышеизложенное позволяет сформулировать соответствующее определение. Полагаем, что косвенные налоги можно определить как разновидность отличающихся по форме (способу) взимания налоговых платежей, устанавливаемых исходя из платежеспособности лиц, являющихся потребителями облагаемых ими товаров (работ, услуг), которые включаются в цену последних и непосредственно взимаются с лиц их реализующих. Указанным признакам соответствует и налог на добавленную стоимость[[20]](#footnote-20).

1.3 Механизм налогообложения НДС

Механизм обложения НДС в самом общем виде выглядит так. При реализации налогоплательщик (налоговый агент) дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг, имущественных прав) обязан предъявить к оплате покупателю сумму НДС, исчисленную по каждому виду товаров (работ, услуг), имущественных прав как соответствующая налоговой ставке процентная доля указанных цен (тарифов). При этом не позднее 5 дней со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) или передачи имущественных прав выставляются соответствующие счета-фактуры, оформленные в соответствии с требованиями ст. 169 НК РФ, причем в расчетных документах, первичных учетных документах и счетах-фактурах сумма НДС выделяется отдельной строкой.

Так определяется сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю. Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом сумм налога к вычету. Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением ст. 169 НК РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных продавцом покупателю сумм налога к вычету или возмещению.

В связи с этим в судебной практике неоднократно возникал вопрос о правомерности принятия к вычету сумм НДС, якобы уплаченных несуществующим поставщикам. На этой базе сложилась широкая арбитражная правоприменительная практика. Как правило, суды стоят на позиции признания необоснованности принятия к вычету таких сумм[[21]](#footnote-21). По мнению судов, при заключении сделки с несуществующим юридическим лицом фактически возникает несколько оснований для отказа в возмещении НДС, уплаченного поставщику продукции.

Во-первых, ввиду того что в данном случае в счете-фактуре будут указаны некоторые реквизиты поставщика (такие как наименование продавца, его адрес и идентификационный номер налогоплательщика), не соответствующие действительности, а, следовательно, счет-фактура будет содержать недостоверную информацию и не сможет являться основанием для принятия налога к вычету или возмещению[[22]](#footnote-22). При этом следует вывод о том, что счет-фактура является доказательством права налогоплательщика на налоговые вычеты и должен достоверно свидетельствовать об обстоятельствах, с которыми законодатель связывает налоговые последствия. Право на налоговые вычеты возникает у налогоплательщика, если достоверность сведений, отраженных в счетах-фактурах, не вызывает сомнений[[23]](#footnote-23). Интересно, что в одном из Постановлений[[24]](#footnote-24) суд указал на отсутствие вины налогоплательщика-покупателя в сообщении недостоверных сведений о поставщике и на этом основании признал незаконным привлечение его к ответственности по ст. 122 НК РФ. Однако факт возникновения недоимки по НДС и, как следствие, обязанность уплатить соответствующие суммы налога и пени судом были подтверждены. Решения не в пользу налогоплательщика также нашли свое отражение и во многих других постановлениях арбитражных судов.

Однако некоторые суды не считают данное обстоятельство достаточным основанием для отказа налогоплательщику в возмещении налога, поскольку не признают его обязанность по проверке добросовестности контрагентов, их регистрации и постановки на налоговый учет[[25]](#footnote-25). В подобных решениях суды исходят из того, что у налогоплательщика нет обязанности проверять уставные документы поставщика и выяснять, состоит ли он на учете в налоговом органе, поскольку нормами главы 21 НК РФ на покупателя не возлагается ответственность за достоверность указанных в счете-фактуре сведений о местонахождении продавца этих товаров (работ, услуг). Тем не менее, Президиум ВАС РФ считает, что требования к порядку составления счетов-фактур относятся не только к полноте заполнения всех реквизитов, но и к достоверности содержащихся в них сведений. Счета-фактуры, по мнению Президиума ВАС РФ, должны содержать полную и достоверную информацию о совершенной хозяйственной операции и ее участниках.

Во-вторых, поскольку несуществующая организация не является юридическим лицом в гражданско-правовом смысле, сделку с ней нельзя признать заключенной, а, следовательно, между сторонами не состоялось операции, являющейся объектом налогообложения по НДС. Следовательно, и права на налоговый вычет и возмещение налога нет. Встречается позиция, в соответствии с которой при заключении налогоплательщиком сделок с несуществующим юридическом лицом суды предполагают, что сделка заключена. Однако заключена эта сделка не с организацией, а с физическим лицом, которое плательщиком НДС не является и не может предъявлять сумму налога в стоимости товаров (работ, услуг). Следовательно, отказ налогового органа в возмещении суммы НДС, уплаченной физическому лицу, правомерен и обоснован.

Но арбитражные суды большинства федеральных округов придерживаются иной точки зрения. Они считают, что, заключая договоры с поставщиками, не проверив их правоспособность и приняв от них документы, содержащие явно недостоверную информацию, налогоплательщик берет на себя риск негативных последствий в виде невозможности применить вычет по НДС[[26]](#footnote-26). Покупатели обязаны отслеживать правильность заполнения счетов-фактур при получении их от продавцов и представлять налоговому органу счета-фактуры уже надлежаще оформленными[[27]](#footnote-27). Таким образом, риск негативных последствий за ведение предпринимательской деятельности с недобросовестными контрагентами арбитражные суды полностью возлагают на налогоплательщика. Выходит, аргументация последних, что "покупатель за продавца не отвечает» и, соответственно, имеет право на вычет "спорного» НДС, не очень убедительна для налоговых органов, а главное – для арбитражных судов.

Таким образом, учитывая сложившуюся практику проведения налоговых проверок, а также арбитражную практику, представляется необходимым проверять юридическую правоспособность контрагентов и их надежность. Делать это можно, к примеру, запрашивая у них подтверждение содержащихся в счете-фактуре сведений о них путем представления копий учредительных документов, а также информации из ЕГРЮЛ и ЕГРН (копии последних выписок и т.п.). При необходимости можно также самостоятельно предпринимать действия по проверке достоверности указанных в счете-фактуре сведений, направляя соответствующие запросы в налоговые органы. Особенно это касается работы с новыми поставщиками. По мнению автора, такая работа на предприятии является составной частью грамотного ведения бизнеса и позволяет в дальнейшем избежать многих юридических проблем.

В то же время невыполнение иных требований к счету-фактуре (не предусмотренных в ст. 169 НК РФ) не может являться основанием для отказа в принятии суммы налога к вычету. В качестве примера можно привести сразу несколько решений арбитражных судов, свидетельствующих о том, что споры по вопросам представления налоговому органу счетов-фактур с дефектами в виде нарушения п. п. 5 – 6 ст. 169 НК РФ на практике разрешаются неоднозначно.

В одном деле суд указал, что, несмотря на то что факт поставки товара на экспорт подтверждается материалами дела, отказ в возмещении сумм НДС, основанный на ненадлежащем составлении счетов-фактур, не нарушает прав и законных интересов налогоплательщика в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, т. к. после устранения допущенных нарушений налогоплательщик вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о возмещении спорных сумм[[28]](#footnote-28). В случае же если организация своевременно, то есть до вынесения решения налоговым органом, устранила недостатки в счетах-фактурах, то налоговый орган не вправе отказать в возмещении НДС, т. к. в НК РФ нет запрета на исправление или замену ранее поданных счетов-фактур[[29]](#footnote-29).

Влияние такого фактора, как время представления исправленных счетов-фактур до или после вынесения решения налоговым органом, также является спорным вопросом и неоднозначно разрешается судебной практикой. В одном случае представление налогоплательщиком налоговому органу после вынесения решения об отказе в возмещении исправленного счета-фактуры не может, по мнению суда, служить основанием для признания недействительным указанного решения, поскольку на момент его вынесения оно соответствовало действующему законодательству[[30]](#footnote-30). В другой ситуации отсутствие надлежаще оформленных счетов-фактур в момент налоговой проверки не лишает налогоплательщиков права подтвердить правомерность своих действий в судебном заседании. Суд в таком случае может признать решение налогового органа недействительным, как несоответствующее обстоятельствам дела[[31]](#footnote-31). Как свидетельствует судебная практика, представление исправленного счета-фактуры налоговому органу до вынесения решения об отказе в возмещении НДС является основанием для отмены решения налогового органа и признания права налогоплательщика на вычет.

Также не является основанием для отказа в возмещении НДС неверное оформление счетов-фактур, полученных налогоплательщиком, когда допущенные нарушения носят формальный характер, а налоговым органом в процессе камеральной проверки не были затребованы исправленные документы[[32]](#footnote-32). Таким образом, при допущении налогоплательщиком ошибок в заполнении документов, являющихся основанием для возмещения НДС, налоговый орган, следуя позиции судебной практики, должен сообщить налогоплательщику о допущенных им нарушениях, а налогоплательщик в свою очередь исправить их. Суд указал, что, если налоговым органом не были сделаны попытки сообщить налогоплательщику о допущенных нарушениях при оформлении счетов-фактур с предложением исправить их, налогоплательщик не несет ответственности за неправильное заполнение документов.

Наряду с этим нарушения, допущенные поставщиком продукции при составлении остающихся в его распоряжении вторых экземпляров счетов-фактур, а также несоответствие реквизитов счетов-фактур реквизитам вторых экземпляров тоже не могут свидетельствовать о неправомерности применения налогоплательщиком налогового вычета по НДС. Такие обстоятельства, как нарушение правил поставки импортного товара, невыполнение решения Управления ветеринарии, условий хранения продукции, не могут являться основанием для отказа в реализации права налогоплательщика на налоговые вычеты по НДС.

Помимо всего прочего следует учитывать, что судебно-арбитражная практика предоставляет налогоплательщику возможность принимать НДС к вычету при отсутствии реализации в соответствующем отчетном периоде. При принятии решений суды исходят из того, что наличие реализации товаров в отчетном периоде не определено законодательством как условие применения налоговых вычетов по НДС. Поскольку наличие объекта налогообложения в отчетном периоде не определено законодательством как условие применения налоговых вычетов, следовательно, при отсутствии реализации в отчетном периоде налогоплательщик вправе применить налоговые вычеты в полном объеме.

Суммы налога, фактически уплаченные через поставщика или при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, не включаются в расходы в целях исчисления налога на прибыль или НДФЛ. Однако в ограниченном числе случаев указанные суммы учитываются в стоимости товаров (работ, услуг). Такими случаями являются приобретение (ввоз) товаров (работ, услуг):

– используемых для операций, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

– местом реализации которых не признается территория РФ;

– лицами, не являющимися налогоплательщиками по НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС;

– для производства и (или) реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией (т.е. объектом налогообложения) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

Статья 146 Налогового кодекса РФ определяет, какие операции признаются объектами налогообложения НДС, а какие – нет. Перечень последних расширяется за счет операций, перечисленных в п. 3 ст. 39 Налогового кодекса РФ. Таким образом, также не признается реализацией товаров, работ или услуг:

1) осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);

2) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;

3) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;

4) передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);

5) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

6) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

7) передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;

8) изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации;

9) иные операции в случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом[[33]](#footnote-33).

2. Организация бухучета и аудита НДС

2.1 Порядок ведения бухучета по НДС

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с "входящим» налогом на добавленную стоимость, т.е. НДС, который уплачивается поставщикам, предназначается счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

По дебету счета 19 "НДС по приобретенным ценностям» по соответствующим субсчетам организация отражает суммы налога по приобретенному имуществу, работам и услугам в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Принятый к учету НДС подлежит списанию в сумме, на которую в данном налоговом периоде производится налоговый вычет.

Под налоговыми вычетами понимаются суммы НДС по приобретенным материальным ценностям (работам, услугам), подлежащие вычету из сумм налога, исчисленного по операциям реализации товаров (работ, услуг). Налоговые вычеты производятся по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения, для перепродажи.

Виды налоговых вычетов и порядок их применения регламентируются ст. 171 и 172 НК РФ. Отражение НДС производится на основании счетов-фактур (п. 1 ст. 169 НК РФ). Не оформленные в установленном порядке счета-фактуры не могут быть основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету (п. 2 ст. 169). Во всех расчетных документах на реализуемую продукцию сумму НДС выделяют отдельной строкой.

Списание накопленных на счете 19 "НДС по приобретенным ценностям» сумм налога отражается по кредиту счета, как правило, в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам».

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая начислению в бюджет по операциям, признаваемым объектом налогообложения, определяется путем умножения налоговой базы на соответствующую ставку НДС. При применении налогоплательщиками при реализации товаров различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров, облагаемых по разным ставкам. Согласно п. 1 ст. 40 НК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, указанная сторонами сделки.

Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

С 1 января 2006 г. моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат:

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности в целях главы 21 НК РФ приравнивается к его отгрузке.

При реализации налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства, момент определения налоговой базы по указанным товарам определяется как день реализации складского свидетельства.

Моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления является последний день месяца каждого налогового периода.

Момент определения налоговой базы при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, признаваемой объектом налогообложения НДС, определяется как день совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Начисление НДС отражается записями:

**Дебет 90–3 "Налог на добавленную стоимость»**

**Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам»**

– на сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет, от стоимости выручки от продажи товаров, продукции, работ и услуг;

**Дебет 91–2 "Прочие расходы»**

**Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам»**

– на сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет, от стоимости выручки от продажи основных средств, нематериальных и прочих активов, а также от их безвозмездной передачи.

В целях определения суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, организации должны вести Книгу продаж. В Книге продаж регистрируются счета-фактуры (контрольные ленты контрольно-кассовой техники, бланки строгой отчетности), составляемые продавцами.

То есть при совершении операции, признаваемой объектом обложения НДС (в том числе освобождаемой от налогообложения), продавец выписывает счет-фактуру и регистрирует его в Книге продаж.

2.2 Особенности организации аналитического учета НДС

В случае если организация производит (реализует) продукцию, облагаемую по разным ставкам НДС (18%, 10%, 0%), необходимо ведение раздельного (аналитического) учета НДС.

Для выработки алгоритма ведения раздельного учета "входного» НДС следует исходить из требований, предъявляемых положениями НК РФ.

Если налогоплательщик осуществляет операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), то он обязан вести раздельный учет таких операций (п. 4 ст. 149 НК РФ).

В соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

– учитывают в стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав в соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ – по товарам (работам, услугам), в том числе ОС и НМА, имущественным правам, используемым для операций, не облагаемых НДС;

– принимают к вычету в соответствии со ст. 172 НК РФ – по товарам (работам, услугам), в том числе ОС и НМА, имущественным правам, используемым для операций, облагаемых НДС;

– принимают к вычету либо учитывают в стоимости в той пропорции, в которой товары (работы, услуги) используются для производства и (или) реализации, подлежащих и не подлежащих налогообложению, – по товарам (работам, услугам), в том числе ОС и НМА, имущественным правам, используемым как для облагаемых налогом, так и для не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном учетной политикой для целей налогообложения.

Пропорцию определяют исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, реализация которых подлежит налогообложению (освобождена от налогообложения), в общей стоимости товаров, отгруженных за налоговый период.

При этом налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам и т.д.), используемым как для облагаемых, так и для необлагаемых операций.

При отсутствии раздельного учета сумма налога вычету не подлежит и в расходы, принимаемые при исчислении налога на прибыль, не включается.

Налогоплательщик имеет право не вести раздельный учет в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на производство товаров, реализация которых не подлежит налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы НДС, предъявленные продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг), имущественных прав в этом налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии со ст. 172 НК РФ.

Сумму НДС по операциям реализации товаров, облагаемых в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ по налоговой ставке 0 процентов, исчисляют отдельно по каждой такой операции в соответствии с порядком, установленным п. 1 ст. 165 НК РФ. Порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам и т.д.), приобретенным для производства и (или) реализации товаров, облагаемых по ставке 0 процентов, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения (п. 10 ст. 165 НК РФ). Вычеты сумм налога, предусмотренных ст. 171 НК РФ, в отношении таких операций производят только при представлении в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ (п. 3 ст. 172 НК РФ).

Напомним, что учетную политику для целей налогообложения утверждает приказом или распоряжением руководитель организации. Ее применяют с 1 января года, следующего за годом утверждения (п. 12 ст. 167 НК РФ). При формировании учетной политики также следует руководствоваться нормами ПБУ 1/98 "Учетная политика организации[[34]](#footnote-34)" (п. п. 2, 5, 7 – 10).

Исходя из этих норм, приказ об утверждении методики раздельного учета "входного» НДС по приобретениям, предназначенным для подлежащих (в том числе и экспортных по ставке 0%) и не подлежащих налогообложению операций, должен быть датирован декабрем предыдущего года.

Раздельный учет "входного» НДС в целях бухгалтерского учета и исполнения положений НК РФ может быть представлен, прежде всего, в виде аналитического учета, предусмотренного в рабочем плане счетов, в соответствии со спецификой организации. Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета предусмотрено, что субсчета, предусмотренные в Плане счетов бухгалтерского учета, организация использует исходя из требований управления, включая нужды анализа, контроля и отчетности.

В рассматриваемой методике будем исходить из того, что доля совокупных расходов на производство товаров, не подлежащих налогообложению (необлагаемых в соответствии со ст. 149 НК РФ), превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство, поскольку при отсутствии превышения организация может раздельный учет не вести.

НК РФ не предъявляет требования о том, чтобы стоимость приобретаемых услуг в виде косвенных затрат (по счетам 25 "Общепроизводственные расходы», 26 "Общехозяйственные расходы») разделялась в зависимости от того, по каким ставкам НДС произошла в дальнейшем реализация товаров (18% или 0%, без НДС).

Иногда в соответствии с учетной политикой косвенные расходы списывают непосредственно в дебет счета 90, субсчет "Себестоимость продаж». Наш вариант предусматривает, что косвенные расходы по счетам 25, 26 списываются на счет 20 "Основное производство».

Есть и более общий вариант – не вести аналитический учет по "входному» НДС (без субсчетов по отнесению прямых затрат), а применять, например, "котловой» метод учета "входного» НДС. Тогда распределение всех вычетов производится только относительно долей отгрузки облагаемой продукции по различным ставкам, но этот вариант, на наш взгляд, является более грубым.

Расчет пропорций для определения долей по списанию распределяемого НДС может быть привязан и к натуральным показателям, а также к соотношению количества и стоимости отгруженной продукции.

Мы считаем целесообразным применение методики, в которой пропорция определяется исходя из долей отгруженной продукции за истекший месяц (налоговый период по НДС) в зависимости от способа налогообложения в общем объеме отгрузки в стоимостном выражении. Для получения вычета факт оплаты приобретений с 1 января 2006 г. значения уже не имеет.

Методика раздельного учета также должна предусматривать детализацию "входного» НДС по каждой облагаемой нулевым НДС экспортной операции (п. 6 ст. 165 НК РФ). В зависимости от числа таких операций (операция 1, 2, 3 и т.д.) можно предусмотреть ввод соответствующих субсчетов либо определить другой способ пооперационной детализации экспортных поставок в случае большого их числа. При этом для реализации права на вычет необходимо получать подтверждение из ИФНС по каждой поставке.

Пример 1. Предприятие осуществляет операции:

– облагаемые НДС по ставке 18%;

– экспортные (НДС 0%). Предположим, что таких операций за месяц было две;

– не облагаемые налогом.

Шаг 1. Положения НК РФ обязывают применить такой механизм для учетной политики, который бы обеспечивал раздельный учет:

а) "входящих» сумм НДС в зависимости от целей дальнейшего использования приобретаемых товаров (работ, услуг), имущественных прав;

б) стоимости отгруженных товаров (продукции) в зависимости от применяемых ставок НДС и товаров, не облагаемых налогом.

Итак, аналитический учет "входного» НДС должен отражать цель дальнейшего использования приобретений. При создании субсчетов к счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» необходимо учитывать, что отдельные приобретения будут использованы для осуществления как тех, так и других операций, и в момент оприходования цель дальнейшего использования определить с достаточной уверенностью не удается. Для других приобретений цель применения определить можно сразу. Для верного распределения НДС к основным субсчетам счета 19 могут быть открыты субсчета второго порядка:

19 облаг – "НДС по приобретениям для производства облагаемой продукции»;

19эксп1 – "НДС по приобретениям для производства продукции на экспорт по операции 1»;

19эксп2 – "НДС по приобретениям для производства продукции на экспорт по операции 2»;

19 необл – "НДС по приобретениям для производства необлагаемой продукции»;

19 распр – "НДС по разным приобретениям», подлежащий распределению между 19 облаг, 19 эксп, 19 необл. Изначально определим, что на этом субсчете отражается и НДС по расходам, связанным с приобретенными услугами (по счетам 25 и 26).

Отнесение "входного» НДС по всем субсчетам, кроме 19 распр, производится прямым методом – в течение месяца, а субсчет 19 распр распределяется расчетным методом в конце месяца.

Если цель использования приобретения в конкретных операциях на момент оприходования определить не удается либо приобретение предназначено для всех операций, то сумма "входного» НДС относится на субсчет 19 распр, который будет в дальнейшем распределяться после подсчета итогов отгрузки по окончании месяца.

Предположим, что обороты по дебету счета 19 по субсчетам составили за месяц:

|  |  |
| --- | --- |
| Субсчет | Сумма, руб. |
| 19 облаг | 500 000 |
| 19эксп1 | 700 000 |
| 19эксп2 | 300 000 |
| 19 необл | 400 000 |
| 19 распр | 800 000 |
| Всего по дебету счета 19 | 2 700 000 |

В течение месяца бухгалтер сделает проводки:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС»

Кредит 19 облаг

500 000 руб. – принят к вычету НДС на основании счетов-фактур поставщика.

Для экспортного НДС возможны варианты:

1. Если пакет документов по экспорту представлен в ИФНС и подтвержден по двум операциям, то стоимость "входного» НДС также подлежит вычету проводками:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС»

Кредит 19эксп1

700 000 руб. – принят к вычету НДС по первой подтвержденной экспортной операции;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС»

Кредит 19эксп2

300 000 руб. – принят к вычету НДС по второй подтвержденной экспортной операции.

2. Если пакет документов по экспорту ИФНС не подтвержден, то эти проводки не делают. В этом случае стоимость отгрузки продукции на экспорт будет участвовать в расчете пропорции только в том периоде, в котором будет подтвержден экспорт:

Дебет 25, 26 Кредит 19 необл

400 000 руб. – отражен НДС, подлежащий включению в стоимость услуг (не подлежащий вычету), по необлагаемым операциям.

Нераспределенной осталась лишь сумма "входного» НДС на субсчете 19 распр – 800 000 руб., для чего следует рассчитать пропорцию исходя из долей отгруженной продукции относительно ставок НДС.

Для нашей методики в качестве базового показателя используем общую стоимость отгрузки. Подсчет стоимости отгруженной продукции за месяц предусматривает расчет долей отгрузок, облагаемых по разным ставкам и необлагаемых, в общем объеме отгрузки.

Например, по окончании месяца доли отгруженной продукции в общей стоимости отгрузки (показатель определяется без учета НДС в общем объеме – нетто) составили:

25% – отгрузка не облагаемой НДС продукции;

40% – отгрузка облагаемой продукции;

20% – отгрузка продукции на экспорт по операции 1;

15% – отгрузка продукции на экспорт по операции 2.

При этом если в каком-то отдельном налоговом периоде по отгрузке отсутствуют необлагаемые обороты или подтвержденные суммы экспортных поставок, то в таких случаях пропорция по долям определяется только относительно фактически произведенной отгрузки. Если в отдельных налоговых периодах отсутствуют необлагаемые и экспортные обороты, то пропорцию определять не нужно, а весь "входной» НДС по субсчету 19 распр подлежит вычету из бюджета, поскольку 100% продукции реализовано в виде облагаемой продукции.

Шаг 2. Для составления проводок по распределению сумм "входного» НДС, сформированных по субсчету 19 распр, и определения суммы вычета из бюджета следует использовать данные предыдущих подсчетов. В этих целях предлагаем следующее.

1. Рассчитаем "входной» НДС, относящийся к не облагаемой НДС продукции, – эта сумма не подлежит возмещению из бюджета. Бухгалтер отразит это проводками:

Дебет 19 необл Кредит 19 распр

200 000 руб. (800 000 руб. x 25%) – перенесена часть нераспределенного НДС;

Дебет 25, 26 Кредит 19 необл

200 000 руб. – часть НДС учтена в стоимости услуг.

2. Вычислим, какая часть НДС относится к облагаемой налогом продукции. Эта сумма подлежит вычету из бюджета, что и отражается проводками:

Дебет 19 облаг Кредит 19 распр

320 000 руб. (800 000 руб. x 40%) – перенесена часть нераспределенного НДС;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС»

Кредит 19 облаг

320 000 руб. – отнесена часть "входного» НДС на расчеты с бюджетом.

3. Рассчитаем, какая часть "входного» НДС относится к экспортным операциям. Эта сумма подлежит возмещению из бюджета, что отражается проводками:

Дебет 19эксп1 Кредит 19 распр

160 000 руб. (800 000 руб. x 20%) – перенесена часть нераспределенного НДС;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС»

Кредит 19эксп1

160 000 руб. – отнесен расчетный "входной» НДС на расчеты с бюджетом;

Дебет 19эксп2 Кредит 19 распр

120 000 руб. (800 000 руб. x 15%) – перенесена часть нераспределенного НДС;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС»

Кредит 19эксп2

120 000 руб. – отнесен расчетный "входной» НДС на расчеты с бюджетом.

Для определения косвенных расходов, соответствующих каждой отдельной экспортной операции, положения НК РФ также разрешают использовать методику, установленную организацией. Если экспортная поставка не подтверждена, то "входной» НДС по приобретениям, предназначенным на экспорт, остается нераспределенным. В этом случае проводка по субсчету 19 распр будет распределяться по пропорции между необлагаемыми (ст. 149 НК РФ) и облагаемыми оборотами по отгрузке.

Пример 2. Продолжим пример 1. В организацию поступил счет по услугам за электроэнергию, относящуюся к общепроизводственным расходам, на сумму 10 000 руб., в том числе НДС – 1525,42 руб.

По нашей схеме следует сделать проводку:

Дебет 19 распр Кредит 60

1525,42 руб. – отражен НДС к распределению;

Дебет 25 Кредит 60

8474,58 руб. (10 000 – 1525,42) – отражена стоимость электроэнергии.

В конце месяца определим долю "входного» НДС, которая подлежит включению в состав расходов на счете 25 (вычет из бюджета не производится):

Дебет 19 необл Кредит 19 распр

381,36 руб. (1525,42 руб. x 25%) – перенесена часть нераспределенного НДС, относящегося к необлагаемым операциям;

Дебет 25 Кредит 19 необл

381,36 руб. – часть НДС отнесена в стоимость общепроизводственных расходов.

Остальной НДС в сумме:

1525,42 руб. – 381,36 руб. = 1144,06 руб.

будет распределен к вычету из бюджета с помощью отражения по субсчетам счета 19 согласно долям отгрузки (см. пример 1).

Сумму исчисленного налога при раздельном учете определяют сложением сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз (п. 1 ст. 166 НК РФ). При применении налогоплательщиками при реализации товаров различных налоговых ставок налоговую базу определяют отдельно по каждому виду товаров, облагаемых по разным ставкам (п. 1 ст. 153 НК РФ).

Порядок заполнения книги покупок приведен в Правилах 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[[35]](#footnote-35).

При приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по различным налоговым ставкам и (или) не подлежащих налогообложению, регистрация счета-фактуры в книге покупок производится на ту сумму, на которую налогоплательщик получает право на вычет и которая определяется с учетом положений п. 10 ст. 165 и п. 4 ст. 170 НК РФ.

Сумма НДС, принимаемая к вычету при ведении раздельного учета, будет одинаковой и в книге покупок, и в налоговой декларации. Как мы выяснили, пропорция, по которой разделен "входной» НДС, определяется только по итогам налогового периода. Это значит, что счета-фактуры с НДС, подлежащим распределению, не нужно сразу вписывать в книгу покупок. И только в конце налогового периода, определив пропорцию, по которой суммы налога будут приняты к вычету или учтены в стоимости приобретений (отнесены к экспортным операциям), можно зарегистрировать счета-фактуры в книге покупок.

При этом в графе 8б книги покупок указывается сумма налога, принимаемая к вычету по расчету налогоплательщика; в графе 8а указывается соответствующая ей стоимость покупки, а в графе 7 показывается сумма показателей граф 8а и 8б.

2.3 Аудиторские процедуры при аудите НДС

Целью аудита НДС является установление соответствия порядка исчисления НДС требованиям налогового законодательства.

Задачи аудита НДС:

– оценка состояния синтетического и аналитического учета расчетов по НДС;

– проверка формирования налоговой базы, применения налоговых льгот и налоговых вычетов;

– контроль за отражением текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;

– проверка соблюдения организацией налогового законодательства при формировании налоговой базы по НДС, полноты и своевременности уплаты налога в бюджет.

Последовательность работ при проведении аудита НДС можно разделить на три этапа – ознакомительный, основной и заключительный. На каждом этапе должны быть выполнены определенные процедуры проверки.

В процессе аудиторской проверки операций по НДС необходимо руководствоваться следующими нормативными документами:

– гл. 21 НК РФ с изменениями и дополнениями;

– 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».

Первичные документы организации: бухгалтерский баланс (форма №1), отчет о прибылях и убытках (форма №2), главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, положение об учетной политике организации, регистры бухгалтерского учета по счетам 68 (субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость»), 19 "НДС по приобретенным ценностям», налоговые декларации, книга покупок, книга продаж, счета-фактуры, первичные документы, подтверждающие поступление товарно-материальных ценностей.

На ознакомительном 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.

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.

На основном этапе проводится углубленная проверка участков налогового учета, на которых выявлены проблемные зоны с учетом значения уровня существенности, и выполняются:

– оценка правильности определения налогооблагаемой базы по НДС;

– проверка налоговой отчетности, представленной организацией по установленным формам;

– расчет налоговых последствий для организаций в случаях некорректного применения норм налогового законодательства.

По результатам проверки разрабатываются и представляются рекомендации об использовании организацией налоговых льгот и предложения по созданию системы внутреннего контроля организаций за правильностью исчисления по НДС.

Ниже приводятся основные объекты проверки при рассматриваемом виде аудита и соответствующие им аудиторские процедуры.

|  |  |
| --- | --- |
| Объекты проверки | Аудиторские процедуры |
| Положения учетной политики для целей налогового учета | Тестирование учетной политики на соответствие нормам действующего законодательства. Необходимо обратить внимание, что с 2006 года налоговая база определяется только по оплате |
| Налоговая база при реализации (передаче) товаров (работ, услуг) | Обзор налоговой учетной политики. Если в 2005 г. налогоплательщик определял налоговую базу по оплате, то на основании ст. 2 Федерального закона от 22.07.2005 №119-ФЗ по состоянию на 01.012006 налогоплательщики обязаны были провести инвентаризацию дебиторской и кредиторской задолженностей. По результатам инвентаризации определяются дебиторская задолженность за реализованные, но не оплаченные товары (работы, услуги), имущественные права, операции по реализации (передаче) которых признаются объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, и кредиторская задолженность за неоплаченные товары (работы, услуги), имущественные права, принятые к учету по 01.01.2006, в составе которой имеются суммы НДС, предъявленные к оплате продавцами товаров (работ, услуг) и имущественных прав и подлежащие налоговому вычету в соответствии с гл. 21 НК РФ. Далее по неоплаченной задолженности на 01.01.2006 налогоплательщики имеют право включать в налоговую базу денежные средства, поступившие до 01.01.2008 в счет погашения задолженности |
| Операции, не подлежащие налогообложению | Проверка на основании документов, подтверждающих существование операций, не подлежащих обложению НДС, их соответствие критериям, указанным в ст. 149 НК РФ |
| Операции, местом которых не является Российская Федерация | Проверка на основании документов, подтверждающих существование операций, местом которых не является территория Российской Федерации, их соответствие критериям, указанным в ст. ст. 147, 148 НК РФ. С 2006 г. расширен перечень работ (услуг), оказываемых организациями, деятельность которых может не осуществляться на территории Российской Федерации. В данном случае необходимо учитывать место, указанное в учредительных документах. В частности, в такой перечень включены услуги по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации |
| Ведение раздельного учета | Проверка ведения раздельного учета сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций. Проверка ведения раздельного учета сумм налога налогоплательщиками, переведенными на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (ст. 170 НК РФ). |
| Применение налоговой ставки 0% | Проверка на выборочной основе порядка подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по ставке 0%, ведение раздельного учета сумм НДС, уплаченных по товарам (работам, услугам), использованным при производстве и реализации товаров на внутреннем рынке и на экспорт. Следует выяснить, по каким причинам те или иные отгрузки не были подтверждены и каким образом был осуществлен пересчет при включении в налоговую базу данных по курсу Банка России на дату оплаты в соответствии с п. 3 ст. 153 НК РФ |
| Соответствие данных деклараций, книг покупок и продаж | Сверка данных, показанных в налоговых декларациях, книгах покупок и продаж и выяснение причины расхождений по наиболее существенным суммам |
| Операции по договорам поручения, комиссии или агентским договорам | Проверка на основании документов, подтверждающих существование указанных операций (ст. 156 НК РФ), их соответствие законодательству |
| Налоговая база, исчисляемая налоговыми агентами | Проверка на основании документов, подтверждающих существование указанных операций (ст. 161 НК РФ), их соответствие законодательству |
| Вычеты по авансам | Определение на основании бухгалтерских записей, соответствует ли порядок начисления и вычетов НДС по авансам законодательству |
| Применение налоговых вычетов | Проверка соответствия применения налоговых вычетов по НДС порядку, указанному в ст. 172 НК РФ. В частности, следует проверить, как применяются вычеты по строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления, по приобретенным основным средствам и произведенным капитальным вложениям, по товарам, используемым для собственных нужд. Далее проверить оформление счетов-фактур |
| Заполнение налоговой декларации. Исчисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет | Выборочная проверка своевременности уплаты сумм в бюджет, предоставления расчетов по НДС в налоговые органы, заполнения форм налоговых деклараций |
| Прочие аспекты | Обсуждение того, как часто проходит налоговая проверка по НДС. Необходимо получить копии последних актов проверки, проанализировать имеющиеся разногласия и ведущиеся судебные разбирательства. Указанный факт отразить в рабочих документах. |

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

В заключение перечислим 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[[36]](#footnote-36).

3. Учет и аудит НДС на ООО "Магнит»

3.1 Краткая характеристика предприятия

Объектом практического исследования послужило предприятие оптовой торговли – ООО "Магнит».

ООО "Магнит» является юридическим лицом, имеет круглую печать и штампы со своим наименованием, свой торговый знак, расчетный и иные счета в банках, другие реквизиты, необходимые для хозяйственной и иной деятельности.

ООО "Магнит» обладает полной хозяйственной самостоятельностью в вопросах определения формы управления, принятия хозяйственных решений, сбыта продукции, установления цен на товары и услуги, оплаты труда, распределения прибыли, то есть самостоятельно осуществляет свою деятельность, распоряжается полученной прибылью, оставшейся в его распоряжении после уплаты налогов и других обязательных платежей.

Основным видом деятельности ООО "Магнит» является оптовая торговля трикотажной продукцией.

Управление ООО "Магнит» осуществляется в соответствии с законодательством РФ и его Уставом.

Организационная структура управления ООО "Магнит» имеет линейную структуру, при которой от каждой руководящей должности исходят указания нижестоящей должности, которая непосредственно подчинена ей.

Руководство текущей деятельностью ООО "Магнит» возложено на генерального директора.

Организационная структура управления ООО "Магнит» представлена на рисунке 3.1.



Рис. 3.1 – Организационная структура управления ООО "Магнит»

Генеральному директору непосредственно подчиняются коммерческий директор, главный бухгалтер и инспектор по кадрам.

В компетенцию коммерческого директора входит сфера вопросов, связанных с закупкой и продажей продукции. Коммерческий директор ведет переговоры на высшем уровне с поставщиками и с производителями, а также с крупными оптовыми компаниями по вопросам снабжения.

Важнейшая роль в организации коммерческой деятельности, возглавляемой коммерческим директором, принадлежит отделам закупок и продаж. Они контролируют и отслеживают своевременность закупок и поставок товаров для обеспечения обязательств предприятия перед ее покупателями или поддержания определенного резерва товаров на складе и в магазине.

Кроме того, в подчинении коммерческого директора работает отдел доставки (транспортный отдел).

Инспектор по кадрам осуществляет кадровое обеспечение, прием, увольнение, переводы, обучение, аттестацию персонала.

Главный бухгалтер курирует финансовую область деятельности компании, ему непосредственно подчиняются бухгалтер-расчетчик и кассир.

В соответствии с действующим законодательством в ООО "Магнит» главный бухгалтер предприятия составляет, а генеральный директор утверждает учетную политику предприятия для целей бухгалтерского и налогового учета. Именно в этом документе описывается основной порядок ведения бухгалтерского и налогового учета на предприятии (кем ведется учет – главным бухгалтером, налоговой службой, руководителем и т.д.), выбираются конкретные способы ведения учета отдельных операций из вариантов, предлагаемых законодательством, утверждаются основные налоговые регистры, составляемые на предприятии.

ООО "Магнит» применяет общеустановленную систему налогообложения и является плательщиком налога на добавленную стоимость.

3.2 Характеристика организации бухучета на ООО "Магнит»

Согласно учетной политике предприятия организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета, который содержит синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения учетного процесса.

Все хозяйственные операции на предприятии оформляются оправдательными документами, которые служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету только в том случае, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Все документы содержат следующие обязательные реквизиты: наименование документа, дату его составления, наименование организации, составившей документ, содержание хозяйственной операции, измерители этой операции в натуральном и денежном выражении, наименование должностных лиц, ответственных за содержание хозяйственных операций и правильность ее оформления, личные подписи этих лиц и их расшифровки.

Первичные учетные документы составляются в момент совершения хозяйственной операции, а если это является невозможным – непосредственно по окончании операции. При реализации товаров, продукции, работ и услуг с применением контрольно-кассовой машины первичный учетный документ составляется по окончании операции на основании кассовых чеков. Создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с графиком документооборота.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности предприятие проводит инвентаризацию имущества и товара, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Инвентаризация обязательно проводится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при смене материально ответственных лиц, при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества, в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, а также при реорганизации или ликвидации предприятия.

Стоимость нематериальных активов организации предварительно формируется на счете 08 "Капитальные вложения» (НДС относится на счет 19), а потом приходуются на основании акта приема-передачи на счете 04 "Нематериальные активы». Начисление износа погашается путем начисления амортизации линейным способом исходя из срока полезного использования. Если срок полезного использования установить не представляется возможным, то используется нормативно установленный срок – 10 лет.

Приобретенные материальные ценности приходуются на счете 10 "Материалы» по фактической себестоимости их приобретения и кредитуются со счетами 60, 71, 76/5. Организация с целью определения фактической себестоимости материальных ресурсов и товаров, списываемых или реализованных в отчетном периоде, использует вариант оценки материалов по себестоимости первых по времени приобретения (ФИФО). Налог на добавленную стоимость берется к возмещению по факту его оприходования и оплаты.

На предприятии для группировки затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции и формирования производственного результата и используется вариант учета прямых затрат по системе "директ-костинг».

Расчеты с бюджетом по налогам учитываются на счете 68, по дорожным фондам – на счете 67, по зарплате – на счете 69. Выручка от реализации продукции определяется по мере отгрузки. Финансовый результат (прибыль, убыток) от реализации продукции (работ, услуг) и других средств организации определяется по мере отгрузки реализованной продукции. Предприятие по сомнительным долгам (дебиторской задолженности с учетом вероятности ее погашения) создает резерв по сомнительным долгам за счет чистой прибыли.

Займы и кредиты, полученные предприятием, оцениваются без учета процентов, причитающихся к уплате на конец отчетного периода по договорам займа.

Структура бухгалтерской отчетности определена ст. 13 Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ, нормами ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации» и конкретизирована Приказом Минфина России №67н. В состав бухгалтерской отчетности входят:

– бухгалтерский баланс (форма №1);

– отчет о прибылях и убытках (форма №2);

– приложения к ним (форма №3 "Отчет об изменениях капитала», форма №4 "Отчет о движении денежных средств», форма №5 "Приложение к бухгалтерскому балансу» и форма №6 "Отчет о целевом использовании денежных средств»);

– пояснительная записка;

– аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с законодательством подлежит аудиту.

Пользуясь образцами форм, предложенными Минфином России в Приказе №67н, организация разрабатывает собственные формы бухгалтерской отчетности. При этом соблюдаются общие требования к бухгалтерской отчетности, такие как полнота, нейтральность, существенность и т.д. В бухгалтерскую отчетность должны входить показатели, необходимые для формирования полного и достоверного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Существенность показателя зависит от оценки показателя, его характера и прочих конкретных условий. Согласно п. 1 Указаний о порядке составления и представления отчетности (Приказ Минфина №67н) показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на правильность решения заинтересованных пользователей, которое принимается на основе отчетной информации. Организация может принять решение, что существенной признается сумма, удельный вес которой в общем итоге соответствующих данных за отчетный год составляет, например, не менее 5%.

Но "процентный барьер» не всегда можно признать решающим. Первостепенным при составлении баланса все же является соблюдение принципа достоверности, полноты и нейтральности. Иногда показатель, который можно признать несущественным по величине, существен по своей значимости.

Организациям разрешено составлять бухгалтерскую отчетность непосредственно по формам, рекомендованным Минфином России в Приказе №67н. Но при этом следует убрать из отчетных форм строки, оставшиеся незаполненными. Пустых строк в формах бухгалтерской отчетности быть не должно. Об этом говорится в п. 5 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина №67н.

На формах бухгалтерской отчетности, составленных организацией, должны быть обязательные реквизиты. Их перечень приведен в п. 7 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина №67н.

Данные в отчетных формах приводятся в тысячах рублей (при существенных оборотах продаж, активов и обязательств – в миллионах рублей) без десятичных знаков. Никаких помарок и подчисток в формах бухгалтерской отчетности не допускается.

3.3 Особенности бухучета НДС на ООО "Магнит»

Исчисление и уплата налога на добавленную стоимость в ООО "Магнит» регулируется главой 21 части второй Налогового Кодекса РФ.

В ООО "Магнит» объектом налогообложения по НДС признаются операции, связанные с реализацией товаров (работ, услуг) на территории РФ.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов ООО "Магнит», связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Ставка НДС – 18%.

Сумма НДС, определяется ООО "Магнит» самостоятельно исходя из соответствующих ставок налога, налоговой базы с учетом установленных льгот, рассрочек и отсрочек.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

В том случае, если производится продукция, облагаемая по разным ставкам, общая сумма налога представляет собой результат сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Одним из главных финансовых документов контроля за облагаемым оборотом и, соответственно, за исчислением НДС, а также для возмещения или к вычету уплаченного налога является счет-фактуры.

Кроме общепринятых реквизитов, характеризующих покупателя и продавца, а также наименования или описания товара, работ и услуг, их количества, цены и стоимости, в счете-фактуре отдельной строкой должны быть в обязательном порядке выделены: суммы акциза по подакцизным товарам, ставка НДС, сумма налога, предъявляемая покупателю товаров, работ и услуг, а также стоимость товаров, работ и услуг за все количество поставляемых или отгруженных по счету-фактуре товаров, работ и услуг с НДС.

При реализации товаров, работ и услуг, операции по которой освобождены от налогообложения, также должны быть выписаны и выданы счета-фактуры, но в этом случае в них не выделяются соответствующие суммы налога.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные ООО "Магнит» и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Например, в сентябре 2007 г. ООО "Магнит» получило от поставщика товар на сумму 2 290 тыс. руб., НДС (18%) – 349,3 тыс. руб. В этом же месяце данный товар продан за 2308 тыс. руб., НДС – 349,3 тыс. руб. Денежные средства в оплату товара получены от покупателя и перечислены поставщику.

В книге покупок и книге продаж ООО "Магнит» были сделаны следующие записи:

Таблица 3.1. Выписка из книги покупок ООО "Магнит» за сентябрь 2007 г.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Покупки, облагаемые налогом по ставке | | | | | Покупки, освобождаемые от налога | Всего покупок включая НДС |
| 18 процентов | | 10 процентов | | 0 процентов |
| стоимость покупок без НДС | сумма НДС | стоимость покупок без НДС | сумма НДС |
|  | … |  |  |  |  |  |  |
| Всего | 1940,7 | 349,3 | - | - | - |  | 2290 |

Таблица 3.2. Книга продаж

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Продажи, облагаемые налогом по ставке | | | | | Продажи, освобождаемые от налога | Всего продаж, включая НДС |
| 18 процентов | | 10 процентов | | 0 процентов |
| стоимость продаж без НДС | сумма НДС | стоимость продаж без НДС | сумма НДС |
|  | … |  |  |  |  |  |  |
| Всего | 1955,9 | 352,1 | - | - | - | - | 2308 |

Как видно из табл. 3.1. – 3.2., ООО "Магнит», совершив продаж на 2308 руб., должно заплатить НДС в сумме 352,1 тыс. руб., но поскольку законодательство предоставляет право вычета суммы налога, предъявленного налогоплательщику и уплаченного им при приобретении товаров (работ, услуг) (в нашем случае сумма вычета составит 349,3 руб. (по книге покупок), то за сентябрь 2007 г. ООО "Магнит» сумма НДС, подлежащей к уплате в бюджет составляет 2,8 тыс. руб.

Налоговый период по НДС составляет один календарный месяц.

Уплата налога производится исходя из фактической реализации товаров за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за этим месяцем.

Не позднее сроков уплаты налога в соответствии с законом ООО "Магнит» обязано представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию по НДС.

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, рабочим планом счетов в ООО "Магнит» предназначаются счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и счет 68 "Расчеты по налогам и сборам», субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Счет 19 имеет следующие субсчета:

1 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»;

2 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;

3 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам».

По дебету счета 19 по соответствующим субсчетам в ООО "Магнит» отражают суммы налога по приобретаемым материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По основным средствам, нематериальным активам и МПЗ после их принятия на учет сумма НДС, учтенная на счете 19, списывается с кредита этого счета в зависимости от направления использования приобретенных объектов в дебет счетов:

68 "Расчеты по налогам и сборам» (при производственном использовании);

учета источников покрытия затрат на непроизводственные нужды (29,91, 86) – при использовании на непроизводственные нужды;

91 "Прочие доходы и расходы» – при продаже этого имущества.

При продаже продукции в ООО "Магнит» исчисленная сумма НДС отражается по дебету счетов 90 "Продажи» и кредиту счета 68, субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Погашение задолженности перед бюджетом по НДС в ООО "Магнит» отражается по дебету счета 68 "Расчеты с бюджетом» и кредиту счета 51 "Расчетные счета».

Далее проведем аудиторскую проверку расчетов с бюджетом по НДС в ООО "Магнит».

3.4 Аудит НДС на ООО "Магнит»

Целью аудита расчетов ООО "Магнит» по налогу на добавленную стоимость является подтверждение правильности расчетов, полноты и своевременности перечисления в бюджет налога на добавленную стоимость.

Источниками информации для проверки расчетов с бюджетом по НДС являются: Положение об учетной политике предприятия, счета-фактуры, книга покупок, книга продаж, "Бухгалтерский баланс» (ф. №1), "Отчет о прибылях и убытках» (ф. №2), налоговые декларации по НДС, учетные регистры (карточки, ведомости, журналы-ордера) по счетам 19, 68, 90–3, Главная книга и др.

Методы проведения аудиторских процедур с целью получения достаточных и надлежащих по характеру аудиторских доказательств при проверке налога на добавленную стоимость состоят из:

– опроса персонала ООО "Магнит»;

– наблюдения;

– запроса и подтверждения;

– инспектирования первичных документов, учетных регистров, налоговых деклараций и другой документации;

– арифметических подсчетов;

– аналитических процедур.

На этапе проведения аудита расчетов по НДС по существу необходимо осуществить процедуры по сбору достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для выражения мнения, документировать аудиторские доказательства.

При разработке общего плана аудита по НДС необходимо провести оценку уровня существенности, а также дать оценку системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по НДС.

Определим уровень существенности для ООО "Магнит».

Таблица 3.3. Определение уровня существенности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя, тыс. руб. | Доля, (%) | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Балансовая прибыль | 9323 | 5 | 466,15 |
| Валовой объем реализации без НДС | 22866 | 2 | 457,32 |
| Валюта баланса | 86595 | 2 | 1731,90 |
| Собственный капитал | 13976 | 10 | 1397,60 |
| Общие затраты | 16263 | 2 | 325,26 |

По данным бухгалтерской отчетности определяются базовые финансовые показатели, перечисленные в графе 1 табл. 3.3. Их значения заносятся в графу 2 в денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в графе 3, а результат заносится в графу 4.

Кроме того, как видно из данных табл. 3.3., разброс вероятных значений существенности в абсолютном выражении достаточно широк. При определении уровня существенности необходимо учитывать, какой из используемых базовых показателей наилучшим образом отражает специфику условий деятельности организации. Так, если ее доходы значительно колеблются, в качестве базы при определении уровня существенности выбирают валюту баланса. Если организация, подлежащая аудиту, относится к отрасли с высокой динамикой активов, то лучше использовать показатель валового объема реализации или балансовой прибыли.

Далее следует определить единый уровень существенности для этого нам необходимо проанализировать числовые значения, записанные в графе 4 табл. 3.3, и рассчитать на их основе среднюю величину:

(466,15+457,32+1731,90+1397,60+325,26): 5 = 875,65 (тыс. руб.)

Аудитор может отбросить значения, сильно отклоняющиеся в большую и (или) меньшую сторону от среднего значения. В тексте правила (стандарта) аудиторской деятельности "Существенность и аудиторский риск» есть противоречие. В приложении 1 к стандарту, где описан алгоритм расчета, указано, что анализируемые величины следует сравнивать с другими величинами, а не со средним значением. Значит, уже до расчета средней аудитор мог отбросить наименьшее значение-9323 и наибольшее значение – 86595. Однако в приложении 3 к указанному правилу (стандарту), в котором приводятся примеры расчетов, крайние значения сравниваются не с другими величинами, а с рассчитанной на базе всех показателей средней величиной.

Для анализируемого предприятия это значения 325,26 тыс. руб. и 1731,90 тыс. руб.

(1731,90–875,65): 875,65 х 100% = 97 (%).

Наименьшее значение отличается от среднего на:

(875,65–325,26): 875,65 х 100% = 63 (%).

На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина:

(466,15+457,32+1397,60): 3 = 773,69 (тыс. руб.)

Для удобства дальнейшей работы среднее значение можно округлить, но так, чтобы после округления оно изменилось не более чем на 20%, например до 770 тыс. руб.:

(773,69–770): 773,69 x 100% = 0,5%.

Таким образом, величина 770 тыс. руб. является единым показателем уровня существенности при аудите в ООО "Магнит».

Далее необходимо провести оценку системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по НДС (табл. 2.4.).

Система внутреннего контроля – это совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством предприятия в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности предприятия, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки финансовой отчетности.

Таблица 3.4. Оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по НДС в ООО "Магнит»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование процедуры контроля | Конечные задачи процедуры контроля | Оценка наличия СВК | |
| + | - |
| Контроль законности совершения операции и создания первичной документации | Все хозяйственные операции совершаются и фиксируются в учете с письменного разрешения руководства | + |  |
| Все хозяйственные операции совершаются в строгом соответствии с заключенными договорами и действующим законодательством | + |  |
| Формальная проверка документации на наличие обязательных реквизитов | Все первичные документы в части наличия необходимых реквизитов отвечают требованиям законодательства о бухгалтерском учете | + |  |
| Соответствие первичной документации регистрируемым оперативным фактам | На каждую операцию составлен документ, верно зафиксировавший совершенный оперативный факт | + |  |
| Контроль полноты регистрации первичных документов | Все первичные документы введены и обработаны | + |  |
| Контроль точности регистрации и обработки первичных документов | Точный количественный и качественный перенос данных из документов в систему учета | + |  |
| Контроль своевременности регистрации и обработки первичных документов | Принцип временной определенности соблюден, т.е. документы составлены в то время, когда совершаются операции | + |  |
| Контроль документопотока | Исполнение действующего графика документооборота по расчетам по НДС | + |  |
| Контроль за истребованием дебиторской и кредиторской задолженности | С любой сомнительной или просроченной задолженностью на предприятии проводится работа по ее истребованию | + |  |
| Контроль за правильностью отражения расчетов с бюджетом по НДС на счетах бухгалтерского учета | Все операции по расчетным операциям отражены на бухгалтерских счетах | + |  |

На основе полученных результатов проведенного тестирования оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по НДС ООО "Магнит», можно поставить высокую оценку системы внутреннего контроля.

Высокая надежность и эффективность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля расчетных операций позволяет ограничится проведением выборочной аудиторской проверки.

Рассмотрим программу аудита расчетов с бюджетом по НДС в ООО "Магнит» (табл. 3.5).

Таблица 3.5. Программа аудита расчетов с бюджетом по НДС в ООО "Магнит»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N | Перечень проверяемых вопросов | Ссылка на аудиторские процедуры | Рабочие документы аудитора |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Правовая оценка договоров с поставщиками и покупателями |  | Контрольный лист |
| 1.1 | Экспертиза договоров с покупателями | Проверка договоров, соглашений, контрактов |  |
| 1.2 | Экспертиза договоров с поставщиками |  |
| 2 | Аудит организации первичного учета |  | Контрольный лист |
| 2.1 | Проверка достоверности полноты и точности фактов поступления и реализации ТМЦ, продажи товаров | Проверка первичных документов (накладные, счета-фактуры, акты сдачи-приемки), |  |
| 2.2 | Проверка оперативности регистрации фактов продажи товаров |  |
| 2.3 | Проверка законности первичной учетной документации | Проверка договоров, данных складского учета, книги покупок и книги продаж |  |
| 2.4 | Проверка соблюдения графика документооборота |  |
| 2.5 | Проверка полноты и точности регистрации документа в учетных регистрах |  |
| 3. | Аудит состояния кредиторской и дебиторской задолженности |  |  |
| 3.1 | Проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженности | Проверка распечаток по счетам 60,62, 76, актов сверок | Контрольный лист |
| 4. | Проверка соответствия данных аналитического учета расчетов по НДС данным сводного (синтетического) учета |  | Лист контроля |
| 4.1 | Проверка соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета | Проверка распечаток по счетам 19, 68, 60, 62 и 76 регистрам аналитического учета | Проверочный лист |
| 4.2 | Проверка правильности отражения в отчетности итоговых данных по расчетам НДС |
| 5 | Проверка положений учетной политики, касающихся НДС | Проверка учетной политики |  |
| 6 | Проверка формирования налогооблагаемой базы по НДС | Проверка регистров налогового и бухгалтерского учета, налоговых деклараций, счет фактур, книг покупок и книг продаж |  |
| 7 | Установление сроков уплаты НДС | Проверка налоговых деклараций по НДС |  |
| 8 | Проверка применения льгот по НДС | Проверка налоговых деклараций по НДС |  |
| 9 | Проверка правильности составления и своевременности сдачи деклараций | Проверка налоговых деклараций по НДС |  |
| 10 | Проверка правильности и своевременности уплаты НДС | налоговые декларации, выписки банка, платежные поручения |  |

Таким образом, при проведении аудита расчетов по НДС в ООО "Магнит» было выявлено следующее:

– нарушений в учетной политике для целей налогообложения не выявлено;

– недостатков в системе налогового учета и внутреннего контроля, которые привели или могут привести к нарушениям при расчете НДС и выполнению обязательств перед бюджетом не выявлено;

– отсутствие некоторых реквизитов в первичных документах предприятия (Приложение 3);

– количественных отклонений при формировании базы по НДС в соответствии с налоговым законодательством не выявлено;

– искажений в представлении и раскрытии информации по НДС и обязательствам перед бюджетом в финансовой отчетности также не выявлено.

Таким образом, аудит расчетов по НДС в ООО "Магнит» показал и подтвердил правильность расчетов по НДС, а также полноту и своевременность перечислению в бюджет данного налога.

3.5 Аудиторское заключение

Письменная информация для руководства проверяемой организации – это отчет аудитора, составленный в виде письма к руководству, включающий: описание сведений о недостатках, выявленных в учетных записях, бухгалтерском учете и в системе внутреннего контроля; перечень обстоятельств, при которых эти недостатки были выявлены; рекомендации по устранению выявленных недостатков.

Данные, содержащиеся в письменной информации аудитора, приводятся с целью доведения до руководства проверяемого экономического субъекта сведений о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности, и в порядке внесения конструктивных предложений по совершенствованию систем бухгалтерского и налогового учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

Письменная информация аудитора готовится в ходе аудиторской проверки и представляется руководителю экономического субъекта, подлежащего аудиту, на завершающей стадии аудиторской проверки.

Письменная информация аудитора руководству ООО "Магнит» по результатам проведения аудита представлена ниже.

1. Общая информация

Аудиторская проверка велась в соответствии с договором №234 от 06.10.2007 г. и касалась расчетов с бюджетом по НДС.

Бухгалтерский учет в проверяемой организации имеет следующие особенности:

1. Бухгалтерский учет осуществляется специализированным подразделением – бухгалтерий, возглавляемым главным бухгалтером.

2. Систематизация и накопление информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности ведется в регистрах бухгалтерского учета по журнально-ордерной системе. Исходя из потребностей и масштаба своего производства и управления предприятие выбрало автоматизированную форму учета (по программе 1С: Предприятие);

При планировании и проведении аудита было рассмотрено состояние внутреннего контроля Предприятия. Ответственность за состояние внутреннего контроля несет исполнительный орган ООО "Магнит». Рассмотрение состояния внутреннего контроля было нужно исключительно для того, чтобы определить объем работ, необходимых для формирования аудиторского заключения о достоверности отчетности в отношении НДС. Проделанная в процессе аудита работа не означает проведения полной и всеобъемлющей проверки системы внутреннего контроля Предприятия.

В процессе аудита не были обнаружены серьезные факты, из которых можно было сделать вывод о несоответствии внутреннего контроля Предприятия масштабу и характеру его деятельности.

При проверке были рассмотрены расчеты с бюджетом по НДС.

2. Выявленные нарушения

– отсутствие некоторых реквизитов в первичных документах предприятия;

– нарушения, допущенные при оформлении первичного документа.

Исходя из полученных результатов проверки, Наше мнение о достоверности бухгалтерского учета следующее: значительных нарушений, установленного порядка ведения бухгалтерского и налогового учета и подготовки бухгалтерской отчетности выявлено не было, проверенные финансово-хозяйственные операции осуществлялись ООО "Магнит» во всех существенных отношениях в соответствии с установленным законодательством. В связи с этим, после исправлений выявленных ошибок Предприятию будет выдано положительное аудиторское заключение.

Заключение

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются: организации; индивидуальные предприниматели; лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации.

Согласно ст. 146 НК РФ объектом налогообложения по НДС признаются следующие операции:

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 передача имущественных прав.

2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость относится к разделу "налоговый аудит».

Налоговый аудит НДС включает сплошное налоговое сопровождение, в том числе:

– оценка правильности определения налогооблагаемой базы по НДС;

– оценка правомерности применения налоговых льгот по НДС;

– оценка правильности расчета налоговых обязательств НДС;

– расчет налоговых последствий для экономического субъекта в случаях некорректного применения норм налогового законодательства.

Налоговый аудит НДС, проводится в несколько этапов:

– предварительная оценка существующей модели налогообложения предприятия, включающая общий анализ и рассмотрение элементов системы налогообложения.

– определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели;

– проверка методики исчисления налоговых платежей, правовая и налоговая экспертиза существующей системы хозяйственных взаимоотношений;

– проверка и подтверждение правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом НДС;

– выборочная экспертиза первичных документов на соответствие требованиям законодательства с целью оценки системных ошибок в их оформлении.

Объектами аудита НДС являются первичные и сводные документы по поступлению и отгрузке (реализации) продукции, товаров, работ, услуг, налоговые регистры.

Объектом практического исследования послужило предприятие оптовой торговли – ООО "Магнит».

В ООО "Магнит» объектом налогообложения по НДС признаются операции, связанные с реализацией товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Одним из главных финансовых документов контроля за облагаемым оборотом и, соответственно, за исчислением НДС, а также для возмещения или к вычету уплаченного налога является счет-фактуры.

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, рабочим планом счетов в ООО "Магнит» предназначаются счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и счет 68 "Расчеты по налогам и сборам», субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Погашение задолженности перед бюджетом по НДС в ООО "Магнит» отражается по дебету счета 68 "Расчеты с бюджетом» и кредиту счета 51 "Расчетные счета».

Целью аудита расчетов ООО "Магнит» по налогу на добавленную стоимость является подтверждение правильности расчетов, полноты и своевременности перечисления в бюджет налога на добавленную стоимость.

На основе полученных результатов проведенного тестирования оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по НДС ООО "Магнит», была поставлена высокая оценка системы внутреннего контроля.

При проведении аудита расчетов по НДС в ООО "Магнит» было выявлено следующее:

– нарушений в учетной политике для целей налогообложения не выявлено;

– недостатков в системе налогового учета и внутреннего контроля, которые привели или могут привести к нарушениям при расчете НДС и выполнению обязательств перед бюджетом не выявлено;

– отсутствие некоторых реквизитов в первичных документах предприятия;

– количественных отклонений при формировании базы по НДС в соответствии с налоговым законодательством не выявлено;

– искажений в представлении и раскрытии информации по НДС и обязательствам перед бюджетом в финансовой отчетности также не выявлено.

Таким образом, аудит расчетов по НДС в ООО "Магнит» показал и подтвердил правильность расчетов по НДС, а также полноту и своевременность перечислению в бюджет данного налога.

Предприятию будет выдано положительное аудиторское заключение.

Таким образом, задачи дипломной работы выполнены, следовательно, цель достигнута.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 08.08.2000 №117-ФЗ (в ред. Федерального закона от 30.12.2006 №276-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 0.08.2000, №32, ст. 3340.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 №51-ФЗ (в ред. Федерального закона от 05.02.2007 №13-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 05.12.1994, №32, ст. 3301.
3. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 №61-ФЗ (в ред. Федерального закона от 30.12.2006 №266-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 02.06.2003, №22, ст. 2066.
4. Федеральный закон Российской Федерации от 29.12.2000 №166-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 26.07.2006 №134-ФЗ) // Российская газета, №248-А, 31.12.2000.
5. Федеральный закон Российской Федерации от 06.08.2001 №110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (в ред. Федерального закона от 13.03.2006 №39-ФЗ) // Российская газета, №150, 08.08.2001.
6. Федеральный закон Российской Федерации от 28.12.2001 №179-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в статьи 149 и 164 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 31.12.2002 №195-ФЗ) // Парламентская газета, №249, 30.12.2001.
7. Федеральный закон Российской Федерации от 29.05.2002 №57-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 №151-ФЗ) // Российская газета, №97, 31.05.2002.
8. Федеральный закон Российской Федерации от 24.07.2002 №110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 №137-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 29.07.2002, №30, ст. 3027.
9. Федеральный закон Российской Федерации от 31.12.2002 №187-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 29.12.2004 №189-ФЗ) // Российская газета, №246, 31.12.2002.
10. Федеральный закон Российской Федерации от 31.05.2002 №63-ФЗ "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 20.12.2004 №163-ФЗ) // Парламентская газета, №104, 05.06.2002.
11. Федеральный закон Российской Федерации от 06.06.2003 №65-ФЗ "О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, внесении изменений и дополнений в некоторые другие законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 29.07.2004 №95-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 09.06.2003, №23, ст. 2174.
12. Федеральный закон Российской Федерации от 07.07.2003 №117-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 №151-ФЗ) // Российская газета, №132, 09.07.2003.
13. Федеральный закон Российской Федерации от 08.12.2003 №163-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // Собрание законодательства РФ, 15.12.2003, №50, ст. 4849.
14. Федеральный закон Российской Федерации от 29.06.2004 №58-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» (в ред. Федерального закона от 30.12.2006 №266-ФЗ) // Парламентская газета, №118 – 119, 01.07.2004.
15. Федеральный закон Российской Федерации от 18.08.2004 №102-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 №151-ФЗ) // Российская газета, №179, 21.08.2004.
16. Федеральный закон Российской Федерации от 20.08.2004 №109-ФЗ "О внесении изменений в статьи 146 и 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 23.08.2004, №34, ст. 3524.
17. Федеральный закон Российской Федерации от 22.08.2004 №122-ФЗ "О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием Федеральных законов "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 29.12.2006 №258-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 30.08.2004, №35, ст. 3607.
18. Федеральный закон Российской Федерации от 02.11.2004 №127-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 29.12.2006 №244-ФЗ) // Парламентская газета, №208, 05.11.2004.
19. Федеральный закон Российской Федерации от 28.12.2004 №183-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в связи с образованием федерального казначейства» (в ред. Федерального закона от 22.07.2005 №119-ФЗ) // Российская газета, №290, 30.12.2004.
20. Федеральный закон Российской Федерации от 18.07.2005 №90-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 10.01.2006 №16-ФЗ) // Парламентская газета, №128, 20.07.2005.
21. Федеральный закон Российской Федерации от 22.07.2005 №117-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты в связи с принятием Федерального закона "Об особых экономических зонах в Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 10.01.2006 №16-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 25.07.2005, №30 (ч. II), ст. 3128.
22. Федеральный закон Российской Федерации от 22.07.2005 №116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 18.12.2006 №232-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 25.07.2005, №30 (ч. II), ст. 3127.
23. Федеральный закон Российской Федерации от 22.07.2005 №118-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 25.07.2005, №30 (ч. II), ст. 3129.
24. Федеральный закон Российской Федерации от 22.07.2005 №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» (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 №137-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 25.07.2005, №30 (ч. II), ст. 3130.
25. Закон Российской Советской Федеративной Социалистической Республики от 06.12.1991 №1992–1 "О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости СНД и ВС РСФСР, 26.12.1991, №52, ст. 1871. – Документ утратил силу.
26. Постановление Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 №914 "Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (в ред. Постановления Правительства РФ от 11.05.2006 №283) // Собрание законодательства РФ, 11.12.2000, №50, ст. 4896.
27. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 09.12.1998 №60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации» ПБУ 1/98» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, №2, 11.01.1999.
28. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 №94н "Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» (в ред. приказа Минфина РФ от 18.09.2006 №115н) // Экономика и жизнь, №46, 2000.
29. Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 20.12.2000 №БГ-3–03/447 "Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 21 "Налог на добавленную стоимость» налогового кодекса Российской Федерации» (в ред. Приказа МНС РФ от 11.03.2004 №БГ-3–03/190 // Российская Бизнес-газета, №5, 30.01.2001, №6, 05.02.2001, №7, 13.02.2001. – Документ утратил силу.
30. Письмо Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 12.04.2004 №САЭ-6–02/135 "Об использовании в работе Методических рекомендаций по применению глав части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // Налогообложение, №4, 2004.
31. Письмо Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 13.05.2004 №03–1–08/1191/15@ "Свод писем по применению действующего законодательства по НДС за II полугодие 2003 года – I квартал 2004 года» // СПС "Консультант Плюс» – официально документ опубликован не был.
32. Письмо Федеральной налоговой службы от 17.05.2005 №ММ-6–03/404 "Разъяснения по отдельным вопросам, связанным с применением законодательства по косвенным налогам» // Экономика и жизнь, №26, 27, 2005.

1. Федеральный закон Российской Федерации от 29.12.2000 №166-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 26.07.2006 №134-ФЗ) // Российская газета, №248-А, 31.12.2000. [↑](#footnote-ref-1)
2. Федеральный закон Российской Федерации от 06.08.2001 №110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (в ред. Федерального закона от 13.03.2006 №39-ФЗ) // Российская газета, №150, 08.08.2001. [↑](#footnote-ref-2)
3. Федеральный закон Российской Федерации от 28.12.2001 №179-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в статьи 149 и 164 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 31.12.2002 №195-ФЗ) // Парламентская газета, №249, 30.12.2001. [↑](#footnote-ref-3)
4. Федеральный закон Российской Федерации от 31.12.2002 №187-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 29.12.2004 №189-ФЗ) // Российская газета, №246, 31.12.2002. [↑](#footnote-ref-4)
5. Федеральный закон Российской Федерации от 31.05.2002 №63-ФЗ "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 20.12.2004 №163-ФЗ) // Парламентская газета, №104, 05.06.2002. [↑](#footnote-ref-5)
6. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 №61-ФЗ (в ред. Федерального закона от 30.12.2006 №266-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 02.06.2003, №22, ст. 2066. [↑](#footnote-ref-6)
7. Федеральный закон Российской Федерации от 06.06.2003 №65-ФЗ "О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, внесении изменений и дополнений в некоторые другие законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 29.07.2004 №95-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 09.06.2003, №23, ст. 2174. [↑](#footnote-ref-7)
8. Федеральный закон Российской Федерации от 07.07.2003 №117-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 №151-ФЗ) // Российская газета, №132, 09.07.2003. [↑](#footnote-ref-8)
9. Федеральный закон Российской Федерации от 08.12.2003 №163-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // Собрание законодательства РФ, 15.12.2003, №50, ст. 4849. [↑](#footnote-ref-9)
10. Федеральный закон Российской Федерации от 29.06.2004 №58-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» (в ред. Федерального закона от 30.12.2006 №266-ФЗ) // Парламентская газета, №118 – 119, 01.07.2004. [↑](#footnote-ref-10)
11. Федеральный закон Российской Федерации от 18.08.2004 №102-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 №151-ФЗ) // Российская газета, №179, 21.08.2004. [↑](#footnote-ref-11)
12. Федеральный закон Российской Федерации от 20.08.2004 №109-ФЗ "О внесении изменений в статьи 146 и 149 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 23.08.2004, №34, ст. 3524. [↑](#footnote-ref-12)
13. Федеральный закон Российской Федерации от 18.07.2005 №90-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 10.01.2006 №16-ФЗ) // Парламентская газета, №128, 20.07.2005. [↑](#footnote-ref-13)
14. Крохина Ю.А. Налоговое право: Учебник. М., 2005. С. 35. [↑](#footnote-ref-14)
15. Староверова О.В. Налоговое право: Учебное пособие для вузов / Под ред. М.М. Рассолова, Н.М. Коршунова. М., 2001. С. 39. [↑](#footnote-ref-15)
16. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов / Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М., 1998. С. 11. [↑](#footnote-ref-16)
17. Черник Д.Г. Проблемы налогообложения на современном этапе // Налоги в рыночной экономике. М., 1993. С. 8 - 9. [↑](#footnote-ref-17)
18. Глухов В.В., Дольдэ И.В. Налоги: теория и практика: Учебное пособие. СПб. Специальная литература. 1996. С. 21. [↑](#footnote-ref-18)
19. Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: Учебное пособие. М., 2003. С. 15. [↑](#footnote-ref-19)
20. Мамаев И.В. Экономико-правовые основы косвенного налогообложения // Финансовое право. – 2005. - №9 [↑](#footnote-ref-20)
21. Постановление ФАС ЦО от 27 января 2005 г. N А36-226/2-04 // Документ опубликован не был. См. СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-21)
22. Постановление ФАС ВВО от 20 марта 2003 г. N А82-52/02-А/2 // Документ опубликован не был; Постановление ФАС УО от 14 апреля 2003 г. N Ф09-994/03-АК // Документ опубликован не был; Постановление ФАС ЦО от 25 января 2005 г. N А68-АП-445/11-04 // Документ опубликован не был; Постановление ФАС УО от 22 марта 2005 г. N Ф09-787/05-АК // Документ опубликован не был. См. СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-22)
23. Постановление ФАС ДВО от 29 декабря 2004 г. N Ф03-А37/04-2/3603 // Документ опубликован не был. См. СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-23)
24. Постановление ФАС ВВО от 24 января 2005 г. N А82-1053/2004-15 // Документ опубликован не был. См. СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-24)
25. Постановление ФАС ЦО от 15 октября 2002 г. N А48-1545/02-8к // Документ опубликован не был; Постановление ФАС УО от 13 января 2005 г. N Ф09-5667/04-АК // Документ опубликован не был. См. СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-25)
26. Постановление ФАС СЗО от 21 декабря 2004 г. N А05-6658/04-12 // Документ опубликован не был. См. СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-26)
27. Постановление ФАС ВСО от 31 августа 2004 г. N А19-4626/04-30-Ф02-3503/04-С // Документ опубликован не был. См. СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-27)
28. Постановление ФАС ВСО от 14 августа 2003 г. N А19-7019/03-5-Ф02-2514/03-С1 // Документ опубликован не был. См. СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-28)
29. Постановление ФАС ВВО от 12 февраля 2004 г. N А82-5447/2003-15 // Документ опубликован не был. См. СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-29)
30. Постановление ФАС СЗО от 19 апреля 2004 г. N А56-36733/03 // Документ опубликован не был. См. СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-30)
31. Постановление ФАС УО от 9 февраля 2004 г. N Ф09-98/04-АК // Документ опубликован не был. См. СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-31)
32. Постановление ФАС ДВО от 4 августа 2004 г. N Ф03-А73/04-2/1790 // Документ опубликован не был. См. СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-32)
33. Постатейный комментарий к части второй Налогового кодекса Российской Федерации / Под ред. И.А.Феоктистова. М.: ГроссМедиа, 2006. [↑](#footnote-ref-33)
34. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 09.12.1998 №60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации» ПБУ 1/98» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, №2, 11.01.1999. [↑](#footnote-ref-34)
35. Постановление Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 №914 "Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (в ред. Постановления Правительства РФ от 11.05.2006 №283) // Собрание законодательства РФ, 11.12.2000, №50, ст. 4896. [↑](#footnote-ref-35)
36. Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Аудит операций, связанных с налогом на добавленную стоимость // Аудиторские ведомости, 2006, №4. [↑](#footnote-ref-36)