СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

ГЛАВА 1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ КАК ИНСТРУМЕНТ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИКИ

1.1. Эволюция развития и роль НДС в налоговой системе Российской Федерации

1.2. Оценка влияния НДС на темпы экономического роста и на доходы бюджета РФ

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ

ПО НДС В ЗАО «УРЕНГОЙРЕМСТРОЙДОБЫЧА»

2.1. Организация налогового учета на предприятии

2.2. Бухгалтерский учет НДС, порядок исчисления и уплаты налога

2.3. Совершенствование расчетов по НДС

ГЛАВА 3. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ РАСЧЕТОВ ПО НДС НА ПРЕДПРИЯТИИ

3.1. Цели, задачи и направления аудиторской проверки

3.2. Методика, программа и процедуры аудиторской проверки операций расчетов с бюджетом по НДС

3.3. Аудиторский отчет о проверке НДС в ЗАО «Уренгойремстройдобыча»

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

ПРИЛОЖЕНИЯ

ВВЕДЕНИЕ

Важнейшим элементом современной рыночной системы являются налоги. В них воплощены экономические основы существования государства и всех других институтов современного общества. Налоговая система ныне выполняет сложнейшую экономическую и социальную роль, ее воздействие на все стороны жизни современного общества трудно переоценить. В условиях рыночной экономики любое государство широко использует налоговую политику в качестве определенного регулятора воздействия на негативные явления рынка.

Налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка. Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождаются преобразованием налоговой системы. В современном цивилизованном обществе налоги - основная форма доходов государства. Помимо этой сугубо финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса.

К числу центральных, наиболее употребимых и значимых налогов относится налог на добавленную стоимость. Как и любой другой налог, НДС выполняет, прежде всего, фискальную функцию, но его значение как источника бюджетного дохода по мере развития российской экономики постепенно изменялось. Помимо сугубо фискальных задач, НДС выполняет важнейшую задачу налогового регулятора экономики. Манипулирование такими инструментами налогового механизма, как налоговые ставки и льготы, позволяет стимулировать, а в определенных условиях - ограничивать развитие тех или иных видов деятельности. На основании вышеизложенного, можно судить об актуальности выбранной темы дипломной работы.

В ныне действующей в России налоговой системе налог на добавленную стоимость занимает важное место. Взимание НДС в Российской Федерации, определение объекта налогообложения, ставок налога, а также порядка уплаты НДС регламентируются главой 21 «Налог на добавленную стоимость», частью II Налогового кодекса Российской Федерации.

Для понимания принципов построения налога на добавленную стоимость в дипломной работе требуется, прежде всего, изучить законодательную базу - закон, инструкцию, различные изменения и дополнения к этим документам - относящуюся к данному вопросу и выяснить ряд основных проблем. Для раскрытия структуры налога требуется выяснить такие вопросы, как субъекты и объекты обложения налогом на добавленную стоимость, принципы определения налогооблагаемой базы, ставки и сроки уплаты налога, порядок его исчисления, особенности исчисления налога на добавленную стоимость для организаций различных видов деятельности, порядок ведения бухгалтерского учета по данному налогу и некоторые другие.

Целью настоящей дипломной работы является рассмотрение практических аспектов бухгалтерского учета и аудита налога на добавленную стоимость, анализ действующей российской системы налогообложения НДС и перспектив его развития в будущем.

Предметом исследования в дипломной работе является система бухгалтерского учета и аудита расчетов предприятия с бюджетом по налогу на добавленную стоимость.

Для достижения поставленной в дипломной работе цели необходимо решить следующие задачи:

- исследовать налог на добавленную стоимость как инструмент налогового регулирования экономики;

- оценить влияние НДС на темпы экономического роста и на доходы бюджета РФ;

- рассмотреть организацию учета расчетов с бюджетом по НДС на конкретном предприятии;

- изучить порядок исчисления и уплаты налога на предприятии;

- предложить пути совершенствование расчетов по НДС;

- составить методику и программу аудиторской проверки операций расчетов с бюджетом по НДС;

- подготовить аудиторский отчет о проверке.

Объект исследования в дипломной работе - закрытое акционерное общество «Уренгойремстройдобыча» (ЗАО «УРСД»), которое является генеральным подрядчиком добывающей компании «Арктигаз». Предприятие осуществляет процесс расконсервации и обслуживание нефтяных и газоконденсатных скважин.

Следовательно, налог на добавленную стоимость является тем налогом, с помощью которого государство может активно воздействовать на развитие экономики. Благодаря непосредственной связи этого налога, с размером полученной налогоплательщиком выручки через механизм предоставления или отмены льгот и регулирования ставки государство стимулирует или ограничивает инвестиционную активность в различных отраслях экономики и регионах.

Таким образом, тема налогообложения весьма актуальна, так как правильный оптимальный выбор системы налогообложения предприятия является залогом успешного решения проблем стоящих перед всей страной. В настоящее время теории и практике налогообложения уделяют внимание многие российские экономисты. При подготовке материала для данной дипломной работы в основном был сделан упор на литературу таких ведущих экономистов, как Юткиной Т.Ф., Окучено Л.П., Русаковой И.Г., Мельника А.А., Воронина А.Г., Лапина В.А., Широкова А.Н., Горского И.В., Палковой И.Ю., Тишкова И.О., Лаврова А.Д., Мельника А.А., Емельянова Н.А. и других авторов.

ГЛАВА 1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ КАК ИНСТРУМЕНТ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИКИ

1.1 Эволюция развития и роль НДС в налоговой системе Российской Федерации

Прообраз налога на добавленную стоимость (НДС) появился в 20-х гг. XX в. в рамках налоговой реформы, проводимой в этот период в Германии, был предложен «улучшенный налог с оборота», напоминающий возникший позже НДС. В современном виде НДС был разработан в 1954 г. во Франции. Его автор - французский экономист М. Лоре. Данный налог был введен в налоговую систему Франции в 1958г. [14, с.89] Его прогрессивность и экономическая ценность были очевидны - суммы НДС, взимаемые на каждой стадии жизненного цикла продукта, в большей (чем налог с оборота) степени соответствуют той экономической роли, которую при этом играет собственно налогоплательщик.

В 90-х гг. XX в. НДС входил в налоговые системы более чем 80 стран. Среди экономически развитых стран его не применяют в США и Японии. При этом следует отметить, что на уровне штатов в США действует налог с продаж - косвенный налог на потребление, схожий с НДС. Налог с продаж включен и в налоговую систему Японии.

В Российской Федерации НДС появился в начале 90-х. гг. XX в. Причиной его включения в налоговую систему страны стала не только необходимость существенно увеличить доходы бюджета, но и желание вступить в ЕЭС. НДС был введен Законом РСФСР от 06.12.1991 №1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» и начал взиматься с 01.01.1992. Закон утратил силу с 01.01.2001 в соответствии с Федеральным законом от 05.08.2000 №118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации о налогах». Однако отдельные его положения продолжали действовать до декабря 2002г.

Система косвенного налогообложения с 1991 г. представлялась в России несколькими налогами. Основными были и являются в 2005 г. такие налоги, как налог на добавленную стоимость (НДС), налог на прибыль, НДФЛ и акцизы.

Несмотря на колебания уровня НДС в доходах бюджетов, этот налог является главным источником пополнения казны государства. Это основной косвенный налог. Он был впервые введен в 1992г. Законом РСФСР от 6 Декабря 1991 г. №1992-1 со ставкой 28%. В последующие годы ставка НДС снижалась, но продолжает оставаться высокой по сравнению с другими странами. НДС заменил действовавшие до него налог с оборота и налог с продаж. Высокая ставка НДС была определена из расчета сумм налога с оборота и налога с продаж, обеспечивавших стабильные бюджетные доходы до 1991 г. Вследствие преемственности НДС по функциональным целям налогу с оборота, а по технологии исчисления налогу с продаж новая налоговая система России с того времени не претерпела кардинальных изменений ни по структуре, ни по составу платежей. Практически большинство платежей, составлявших ее основу до 1991 г., были только переименованы, а их главным образом фискальное назначение осталось прежним.

Развитие этого налога шло в России по линии унификации методики его исчисления разными налогоплательщиками. К 2000г. были устранены практически все особенности исчисления суммы НДС, вносимой в бюджет промышленными, торговыми, строительными и другими предприятиями.

История российской правоприменительной практики в отношении исчисления и уплаты НДС дает два основных свидетельства. Во-первых, с точки зрения корпоративных финансовых интересов этот налог отвлекает существенные ресурсы из оборота предприятий, и все последние годы подвергался жесткой критике, вплоть до требований его отмены. Во-вторых, с позиции публичных финансовых интересов НДС необходим как основной и наиболее стабильный доходный источник российского бюджета.

Оценка места и роли НДС неоднозначна: практики полагают, что этот налог как нельзя лучше обеспечивает бюджетные потребности, а аналитики критикуют этот налог за излишнюю фискальность, неотработанность налоговой базы и чрезмерно высокие ставки. НДС, считают они, не адаптирован к отечественной экономике на этапе ее перехода к рынку, что объясняет существование недостатков в формировании налогооблагаемой базы и в технике исчисления НДС. Органично вписывается НДС в модели западных экономических систем и выполняет там важную роль и регулировании товарного спроса. Этот налог является составным элементом налоговых систем более чем 60 стран мира. [17, с.283]

Западная практика использования НДС подтверждает, что этот налог обеспечивает устойчивую и широкую базу формирования бюджета благодаря своей универсальности. НДС выполняет важную роль нивелира стоимостных колебаний в экономике при условии равновесия между денежным спросом и товарным предложением, сложившегося естественным рыночным способом, а также при насыщенности товарных рынков и относительно стабильной межотраслевой норме прибыли, свободном переливе капиталов.

В настоящее время этот налог определен как форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, которая создается на всех стадиях производства, обращения и определяется как разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, относимых на издержки производства и обращения. Трактовка базы обложения НДС совершенно не совпадает с методическими положениями, которыми руководствуется бухгалтерская практика в России. В отечественных бухгалтерских регистрах не предусмотрен порядок отражения величины добавленной стоимости, и, следовательно, достоверно определить налогооблагаемый оборот практически невозможно.

В части второй НК РФ порядку исчисления и уплаты НДС отведена глава 21, принятая в первом чтении 12 июля 2000 г. Нормативные положения этих документов к настоящему времени откорректированы 15 Законами и несколькими ведомственными положениями МНС РФ, издаваемыми во исполнение указов Президента РФ и постановлений Правительства РФ. Более того, в орбиту налогообложения вовлечены суммы, не имеющие отношения к добавленной стоимости: финансовая помощь, суммы предоплаты, авансовые взносы, суммы штрафов, акцизные надбавки и т.д. Тем самым новая редакция инструктивных рекомендаций по исчислению и уплате НДС в бюджет сохранила ориентацию ранее действующих положений на повсеместный и всеобъемлющий охват результатов товарообменных операций.

Для понимания причин существующих недостатков экономической и правоприменительной практики НДС обратимся к краткой исторической справке. Главной причиной следует считать некогда существовавшую государственную политику поддержания ценового постоянства. НДС, введенный с 1 января 1992 г., был призван препятствовать необоснованному завышению цен. Прямое его назначение - содействовать поддержанию пропорциональности и эквивалентности товарного обмена - в то время не принималось во внимание.

После отпуска цен исчез тот верхний предел, за которым НДС должен был выполнять свое предназначение - изымать прибыль, сложившуюся исключительно за счет ценового фактора. В результате отрыву цен от сложившегося уровня издержек производства и обращения, составлявшего тогда от 1000 до 3000 пунктов, при постоянном снижении объемов производства в натуральном выражении НДС полностью утратил связь с действительным процессом возрастания стоимости. [61, с.147] Само название налога в настоящее время противоречит практике определения налогооблагаемой базы и суммы налога. НДС продолжает оставаться «ценовой надбавкой». Вся сумма прироста цен за счет НДС перекладывается на конечного потребителя. НДС наряду с акцизами - самые перелагаемые налоги. Рост доходов основной массы населения незначителен, а разрыв между высоко- и низкооплачиваемыми группами населения продолжает оставаться значительным.

Для устранения негативных социальных последствий применения НДС ставки с 1993г. были снижены до 20% по производственным товарам идо 10% по отдельным видам продовольственных товаров и товарам детского ассортимента. Однако и этот шаг не устранил тех деформаций, которые были присущи НДС. С позиции техники взимания НДС полностью дублирует налог на прибыль. Оба эти налога имеют исходную базу обложения - выручку от производства продукции (работ, услуг), т.е. один источник финансовых ресурсов предприятий облагается дважды. Решение этой проблемы требует кардинальных мер - изменения методики исчисления НДС или упразднения налога на прибыль. Многие экономисты однозначно отрицательно оценивают практику налогообложения стоимостных результатов, как противоречащую основам рыночного хозяйствования.

Отличительной особенностью российской практики использования косвенных налогов было функционирование сразу нескольких налогов, дублирующих друг друга. Так, например, в дополнение к НДС в 1997 г. был введен специальный налог для финансовой поддержки основных отраслей хозяйствования (так называемый спецналог). Никакого специального назначения этот налог так и не выполнил. Он был всего лишь скрытой формой косвенного обложения потребления, «добавкой к НДС», т. е. увеличивал и без того высокую долю налогов на потребление. В 1998 г. спецналог был упразднен. [15, с.214]

В первой части НК РФ содержатся используемые в налоговой практике понятия и определения. Необходимо уточнить еще одно важное обстоятельство. Сравнение содержания НК РФ (первой и второй частей) с содержанием всех инструкций по системообразующим налогам показывает, что принципиальных различий нет. НК РФ представляет сегодня свод действующего инструктивного материала за небольшим исключением. Этим исключением является перетасовка налоговых форм без трансформации их совокупной налогооблагаемой базы.

22 июля 2005 года Президент РФ подписал Федеральный закон №119-ФЗ. С момента введения в действие главы 21 НК РФ (с 1 января 2001 года) эти изменения представляются, пожалуй, самыми значимыми.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) в различных положениях главы 21 НК РФ выступает в качестве условия для принятия того или иного налогово-управленческого решения. В первую очередь, это касается условий получения освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика (п.1 ст. 145 НК РФ), определения налогового периода (п. 2 ст. 163 НК РФ), а также определения срока уплаты налога (п. 6 ст. 174 НК РФ). До вступления в силу Федерального закона №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» рассчитывать на соответствующие благоприятные налоговые последствия (получение освобождения от обязанностей налогоплательщика, использование квартала в качестве налогового периода с поквартальной же периодичностью уплаты налога) могли налогоплательщики, имевшие сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не более 1 млн. рублей (за различные временные промежутки).

С 1 января 2006 года эта сумма удваивается, что, безусловно, носит для заинтересованных налогоплательщиков позитивный характер, поскольку круг лиц, претендующих на более либеральное налогообложение, заметно расширится. [29, с.7] Особой оговорки требует поправка в пункт 1 статьи 145 НК РФ, касающаяся получения освобождения от обязанностей налогоплательщика. Как следует из данной нормы, соответствие претендента на освобождение требованию по размеру выручки от реализации товаров (работ, услуг) определяется по показателю за три предшествующих последовательных календарных месяца.

Перевод налогоплательщиков на единый метод определения налоговой базы ожидался давно. С 1 января 2006 года в качестве такого метода применяется метод начисления, предусматривающий определение налоговой базы по наиболее ранней из двух дат, указанных в подпункте 1 пункта 1 статьи 167 НК РФ. Корректируя терминологическую небрежность законодателя, обозначим эти даты следующим образом:

- день отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав;

- день оплаты (в том числе частичной) в счет предстоящей поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав.

В соответствии с новой редакцией данной нормы момент определения налоговой базы с 1 января 2006 года перестает связываться с принятой налогоплательщиком учетной политикой. В связи с этим налогоплательщикам при формировании учетной политики на 2006 год не следует включать в данный документ положения о моменте определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость.

Налогоплательщикам, осуществляющим выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, следует обратить внимание на новую редакцию пункта 10 статьи 167 НК РФ, согласно которой налоговая база по таким операциям должна определяться не в день принятия на учет завершенного строительством объекта, а в последний день месяца каждого налогового периода.

С понятием «переходный период» правоприменителям приходится сталкиваться не впервые. Многие помнят, сколько сложностей было связано с исчислением налоговой базы переходного периода по налогу на прибыль после введения в действие главы 25 НК РФ. Налогоплательщики, определяющие налоговую базу по факту оплаты товаров (работ, услуг), формируют налоговую базу по мере погашения контрагентами дебиторской задолженности. Такой порядок действует в течение двух лет - до 1 января 2008 года. Суммы дебиторской задолженности, не погашенные до указанной даты, подлежат включению в состав налоговой базы в первом налоговом периоде 2008 года.

Налогоплательщики, определяющие налоговую базу по факту отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав), учитывают дебиторскую задолженность в составе налоговой базы в общем порядке. В связи с этим возложение на них обязанности провести инвентаризацию дебиторской задолженности трудно объяснить с точки зрения логики.

Отдельно следует отметить порядок определения налоговой базы по СМР для собственного потребления, выполненной в течение 2005 года. В соответствии с пунктом 6 статьи 3 Закона №119-ФЗ налоговая база по таким операциям, независимо от учетной политики, определяется 31 декабря 2005 года.

Статья 2 Закона №119-ФЗ регулирует вопросы переходного периода не только в отношении налоговой базы, но и в отношении налоговых вычетов. С этой целью налогоплательщикам вменено в обязанность провести на 1 января 2006 года инвентаризацию кредиторской задолженности за неоплаченные товары (работы, услуги, имущественные права), принятые к учету до 1 января 2006 года, в составе которой имеются суммы НДС, предъявленные контрагентами и подлежащие вычету. [35, с.69]

Внимательного анализа заслуживают изменения и дополнения в статье 172 НК РФ, регулирующие применение налоговых вычетов при капитальном строительстве сторонними организациями и при выполнении строительно-монтажных работ своими силами для собственного потребления. Наиболее прогрессивным можно считать распространение общего порядка применения вычетов на суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями и продавцами объектов незавершенного строительства.

В отношении сумм налога, исчисленных налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, сохранен прежний порядок применения вычетов - по мере уплаты этих сумм в бюджет. Вместе с тем, следует обратить внимание на то, что вычетам подлежат лишь те суммы налога, которые исчислены при выполнении работ, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, облагаемых НДС. В применяемой до 1 января 2006 года редакции пункта 6 статьи 171 НК РФ подобная оговорка отсутствует.

Проблемы применения налоговых вычетов при капитальном строительстве и выполнении строительно-монтажных работ собственными силами на этапе перехода к новому порядку урегулированы статьей 3 Закона №119-ФЗ. Суммы налога, предъявленные налогоплательщикам подрядными организациями при проведении капитального строительства, принимаются к вычету в следующем порядке. Суммы, предъявленные до 1 января 2005 года и не принятые к вычету до указанной даты, подлежат вычету в прежнем порядке (по мере постановке объектов завершенного капитального строительства на учет или при реализации объектов незавершенного строительства).

Суммы, предъявленные с 1 января 2005 года до 1 января 2006 года и не принятые к вычету в течение 2005 года, подлежат вычету в зависимости от следующих обстоятельств:

- если объект капитального строительства не принят в 2006 году на учет, либо не реализован до окончания строительства, суммы налога принимаются к вычету в течение 2006 года равными долями по налоговым периодам;

- если объект капитального строительства в 2006 году принят на учет либо реализован до окончания строительства, суммы налога принимаются к вычету по мере постановки на учет или при реализации объекта. [35, с.71]

Тема восстановления сумм налога, ранее включенных в состав налоговых вычетов, давно является одной из самых болезненных. Налоговые органы, как в непосредственном общении с налогоплательщиками, так и в официальных разъяснениях, постоянно настаивают на восстановлении сумм налога, правомерно включенных в состав вычетов, но переставших, по их мнению, отвечать условиям формирования вычета. Прежде всего, это касается ситуаций, возникавших при передаче имущества в уставные капиталы других организаций, а также при переходе налогоплательщиков на специальные налоговые режимы.

Целый ряд изменений и дополнений в главе 21 НК РФ посвящен применению нулевой налоговой ставки и возмещению налога. Остановимся на наиболее принципиальных моментах, т.к. их детальный анализ требует отдельного рассмотрения. С 1 января 2006 года становится возможным применение нулевой ставки в случаях, когда выручка от реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта (перемещения припасов), получена не непосредственно от иностранного покупателя, а от третьих лиц. На это указывают поправки, внесенные в подпункт 2 пункта 1 и в подпункт 3 пункта 2 статьи 165 НК РФ. Важной поправкой является замена термина «грузовая таможенная декларация» на термин «таможенная декларация», что исключит отказ в применении нулевой ставки по формальному основанию.

На исключение формального подхода направлено расширение перечня документов, подтверждающих факт приема экспортируемых товаров к перевозке. В действующей до конца 2005 года редакции статьи 165 НК РФ в качестве такого документа упоминается только коносамент, что часто позволяло налоговым органам отклонять ссылки на другие документы. Можно сказать, что законодатель отреагировал на позицию Конституционного Суда Российской Федерации, указавшего на неправомерность подобного подхода.

Существенные изменения и дополнения связаны с возмещением НДС. Следует учитывать, что эти новшества вводятся в действие с 1 января 2007 года. Спустя год будет расширен перечень операций, позволяющих налогоплательщикам претендовать на возмещение налога. Наряду с «обычной» реализацией (передачей) товаров, работ, услуг (имущественных прав), а также с передачей товаров (работ, услуг) для собственных непроизводственных нужд, в число таких операций войдет выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Сокращается срок, отводимый для возмещения НДС. Важно отметить, что отсчет этого срока будет производиться с даты представления налоговой декларации, а сам срок составит не более трех месяцев с указанной даты.

Наряду с поправками глобального характера, в главу 21 НК РФ внесены изменения и дополнения, разъясняющие менее значимые, на первый взгляд, вопросы. Однако для многих налогоплательщиков решение этих проблем крайне важно.

Во-первых, отметим достаточно гибкий выход, предложенный законодателем из ситуации, связанной с так называемым «рекламным» НДС. Попытки налоговых органов возложить на налогоплательщиков обязанность уплачивать налог в связи с безвозмездной передачей товаров небольшой стоимости в рамках презентаций и рекламных кампаний давно вызывают изрядную долю критики.

Во-вторых, получил, наконец, однозначное толкование порядок определения налоговой базы при осуществлении операций, связанных с долевым строительством жилья. В соответствии с п.3 новой редакции ст.155 НК РФ при передаче имущественных прав на строящиеся объекты налоговая база определяется как разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом налога, и расходами на приобретение указанных прав. Данное дополнение получило продолжение в поправках в п.4 ст.164 НК РФ, расширивших сферу применения расчетной налоговой ставки.

Одним из важнейших нововведений за всю историю существования налога на добавленную стоимость можно считать установление нового порядка взимания НДС с покупателей при реализации им товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав на безденежной основе. Действующая редакция статьи 168 НК РФ предусматривает, условно говоря, симметричный порядок: налог с покупателя взимается в той же форме, что и сумма основного платежа. Например, в случае, когда обязательства прекращаются зачетом встречных однородных требований (статья 410 ГК РФ), на аналогичной основе определяются и суммы налога, причитающиеся к получению сторонами.

С 1 января 2007 года пункт 4 статьи 168 НК РФ будет дополнен нормой, согласно которой сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю, уплачивается последним путем безналичного перечисления денежных средств. Выше рассмотрены далеко не все положения Закона №119-ФЗ. Поэтому необходимо было остановиться на наиболее важных новшествах, с которыми правоприменителям предстоит столкнуться уже в ближайшее время. Хочется верить, что субъективная точка зрения авторов поможет налогоплательщикам и налоговым органам разобраться в этом непростом законодательном акте. [41, с.10]

1.2 Оценка влияния НДС на темпы экономического роста и на доходы бюджета РФ

Косвенные налоги по своей экономической природе, назначению и способам взимания на практике приобрели несколько сущностных характеристик. Эти налоги являются налогами на потребление, они крайне перелагаемы, а потому несправедливы, антисоциальны. Вместе с тем эти налоги наиболее стабильные доходные источники бюджета всех уровней, они препятствуют налоговому уклонизму по причине очевидности в бухгалтерском учете величины облагаемой базы. Такие налоги служат основной экономической опорой развития государств с переходной (трансформационной) экономикой. В России на косвенные налоги приходится наибольший удельный вес как по отношению к совокупным бюджетным доходам, так и по отношению к валовому внутреннему продукту.

В ныне действующей в России налоговой системе НДС занимает важное место. Он служит инструментом перераспределения национального дохода и является одним из главных доходных источников федерального бюджета, Если рассматривать структуру доходов бюджета Российской Федерации, то будет видно, что доля НДС составляет основную часть консолидированного бюджета РФ. Показатели удельного веса НДС в общей сумме доходов бюджета РФ и соотношение НДС и косвенных налогов (налог на прибыль и акцизов) в доходах федерального бюджета представлены в таблице 1.2.1. [41, с.11]

Таблица 1.2.1

Удельный вес налогов в доходах федерального бюджета РФ, %

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды налогов | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 |
| Налог на прибыль | 20,0 | 15,9 | 17,6 | 13,1 | 7,6 | 17,3 | 14,1 |
| НДС | 29,7 | 29,7 | 31,2 | 36,1 | 37,5 | 34,6 | 36,1 |
| Акцизы | 6,3 | 2,7 | 7,5 | 2,4 | 3,3 | 2,6 | 3,4 |
| Отклонение (+, -) от удельного веса НДС |  |  |  |  |  |  |  |
| Налога на прибыль | +9,7 | +13,8 | +13,6 | +23,0 | +29,9 | +17,3 | +22,0 |
| Акцизов | +23,4 | +27,0 | +23,7 | +33,7 | +34,2 | +32,0 | +32,7 |

Как видно из приведенных данных в таблице 1.2.1, в 1999г. удельный вес НДС в доходах федерального бюджета на 3,4 пункта был выше косвенных налогов (20,0 + 6,3 - 29,7), а в 2005 г. - уже на 18,6 пункта (14,1 + 3,4 - 36,1). Изменение соотношения в пользу косвенных налогов свидетельствует о негативных тенденциях в налоговой и бюджетной политике государства, о недооценке регулирующей роли прямых налогов, а так же неспособности налоговых администраций организовать эффективный налоговый контроль за сбором прямых налогов.

Роль НДС в бюджетной системе России можно оценить по данным таблицы 1.2.2. Доля налога на добавленную стоимость в доходах субъектов РФ существенно выше, чем в федеральном бюджете и составляла в консолидированном бюджете в 2004г. 23,82%, а в 2005 г. - 24,09%. Налог на добавленную стоимость широко используется в российской практике регулирования межбюджетных отношений. Анализ динамики НДС, представленной данными таблицы 1.2.2, свидетельствует о восстановлении ведущей роли этого налога в формировании доходов бюджетов всех уровней. Так, в 1998 г. доля НДС в общей сумме консолидированного бюджета РФ составляла 37,52%, к 2001 г. она уменьшилась до 21,78%, а к 2005 г. восстановилась до 24,09%. Аналогичные тенденции наблюдались и в отношении доли НДС в региональный бюджетах. Этот показатель составлял в 1998 г. 22,43%, в 2003 г. он уменьшился до 12,48%, а в 2005 г. уже составлял 15,76%. [54, с.15]

Таблица 1.2.2

Роль налога на добавленную стоимость (НДС) в формировании доходов бюджетов всех уровней

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Годы | | | | | | | | |
| 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 г.\* |
| 1. Удельный вес НДС в общей сумме доходов консолидированного бюджета | 37,52 | 22,55 | 21,66 | 21,78 | 25,77 | 25,69 | 23,82 | 24,09 | - |
| 2. Удельный вес НДС в общей сумме доходов федерального бюджета | 50,00 | 29,71 | 29,71 | 31,21 | 36,11 | 37,48 | 34,62 | 36,11 | 38,01 |
| 3. Удельный вес НДС в общей сумме доходов региональных бюджетов | 22,43 | 14,67 | 14,67 | 11,64 | 13.04' | 12,48 | 13,02 | 15,76 | - |
| 4, Удельный вес НДС в сумме налоговых доходов  консолидированного бюджета | 40,59 | 29,53 | 27,66 | 26,56 | 30,42 | 30,77 | 28,76 | 31,87 | - |
| 5. Удельный вес НДС в сумме налоговых доходов  федерального бюджета | 55,58 | 47,40 | 44,08 | 41,47 | 46,55 | 49,01 | 44,36 | 45,77 | 47,97 |
| 6. Удельный вес НДС в сумме налоговых доходов  региональных бюджетов | 22,02 | 17,61 | 16,71 | 13,03 | 16,56 | 16,32 | 16,81 | 17,07 | - |
| \* Приведены плановые данные по федеральному бюджету РФ | | | | | | | | | |

На рис. 1.2.1. рассмотрим удельный вес НДС в общей сумме доходов федерального бюджета за 1998-2006 гг. (проект).



Рис. 1.2.1. Удельный вес НДС в общей сумме доходов федерального бюджета

В сумме налоговых бюджетов всех уровней доля НДС составляла за анализируемый период более половины всех налоговых поступлений. Особенно высокой эта доля была в сумме доходов федерального бюджета 1998г., когда она составляла 55,58%. Несмотря на некоторое снижение, эта доля продолжала оставаться высокой и в 2005 г. составил 45,77%. Не столь значительной была доля НДС в налоговых доходах региональных бюджетов за весь анализируемый период (в 1998г. - 22,02%, в 2005 г. - 17,07%). За восьмилетнюю практику НДС, как видно из рисунка, тенденция снижения роли налога на добавленную стоимость в формировании бюджетов всех уровней превратилась в устойчивую закономерность. С 1998 г. доля НДС в общей сумме бюджетных доходов снизилась на 13,89%, а в общей сумме налоговых доходов - на 9,81%. [54, с.16]

Объем поступлений НДС в федеральный бюджет в 2006 году прогнозируется в сумме 1014,26 млрд.руб., что составляет 1,35 % к ВВП, на 1,91% выше соответствующего показателя по оценке 2005 года. В 2005 году в федеральный бюджет страны поступило администрируемых ФНС России доходов 2 668,4 млрд. рублей, что на 710,1 млрд. рублей, или в 1,4 раза больше, чем в 2004 году. [41, с.13]



Рис. 1.2.2. Поступления в бюджет РФ налогов и сборов за 2004-2005 гг.

Основная масса администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета была обеспечена поступлениями НДС (36,4%), налога на добычу полезных ископаемых (32,0%), налога на прибыль (14,1%), единого социального налога (10,0%) и акцизов (3,4%). Поступления НДС в федеральный бюджет Российской Федерации в 2005 году составили 963,56 млрд. рублей. По сравнению с 2004 годом они выросли на 285,6 млрд. рублей, или в 1,42 раза. [35, с.70]

Рис. 1.2.3. Структура поступлений администрируемых ФНС РФ доходов в федеральный бюджет по видам налогов в 2004г. (в %)



Рис. 1.2.4. Структура поступлений администрируемых ФНС РФ доходов в федеральный бюджет по видам налогов в 2005г. (в %)



В связи с проведением мероприятий по реструктуризации задолженности в соответствии с отдельными постановлениями Правительства Российской Федерации в расчетах поступлений налога предусмотрены дополнительные поступления задолженности прошлых лет в сумме 1,3 млрд. рублей. Одновременно в расчетах учтены дополнительные поступления по перерасчетам, произведенным по итогам работы за 2004 год, недоимке, начисленным платежам по результатам контрольной работы налоговых органов по вопросам соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах. Сумма НДС по указанным основаниям составляет 17,6 млрд. рублей. Таким образом, общая сумма дополнительных поступлений составляет 18,9 млрд. рублей. [39, с.23]

Поступления единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, в 2005 году составили 267,5 млрд. рублей и снизились по сравнению с 2004 годом на 39,5%, что связано со снижением налоговой ставки с 1 января 2005 года (в соответствии с Федеральным законом от 20 июля 2004г. №70-ФЗ «О внесении изменений в главу 24 части второй Налогового кодекса Российской Федерации, Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации» с 1 января 2005 года установлены новые ставки налогообложения и новый порядок их применения).

Поступления налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, в 2005 году составили 963,56 млрд. рублей и по сравнению с 2004 годом выросли на 285,6 млрд. рублей, или в 1,4 раза. Суммы, фактически возмещенные налогоплательщикам по налоговой ставке 0 процентов, в 2005 году составили 466,7 млрд. рублей, что на 42,7% больше, чем в 2004 году (темп роста экспорта за январь-ноябрь 2005 года относительно января-ноября 2004 года составил 136,6%). Налога на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь, поступило в 2005 году 20,9 млрд. рублей.

Поступления по сводной группе акцизов в федеральный бюджет составили в 2005 году 89,5 млрд. рублей и выросли относительно 2004 года на 25,1%. Поступления акцизов на спирт этиловый из всех видов сырья и спиртосодержащую продукцию в федеральный бюджет Российской Федерации в 2005 году составили 3,6 млрд. рублей, что на 15,3% меньше, чем в 2004 году. В федеральный бюджет в 2005 году мобилизовано акцизов на табачную продукцию, производимую на территории Российской Федерации, 28,9 млрд. рублей, что на 24,2% больше поступлений 2004 года. Поступления акцизов на нефтепродукты (бензин автомобильный, дизельное топливо и моторные масла) в федеральный бюджет в 2005 году составили 45,8 млрд. рублей и относительно 2004 года выросли на 14,1%. [60, с.29]

Налога на добычу полезных ископаемых (далее - НДПИ) в 2005 году поступило в федеральный бюджет 854,5 млрд. рублей, в том числе: на добычу нефти - 761,3 млрд. рублей; на добычу газа горючего природного - 79,2 млрд. рублей; на добычу газового конденсата из всех видов месторождений - 5,0 млрд. рублей. В целом по сравнению с 2004 годом поступления НДПИ выросли в 2 раза, в том числе налога на добычу нефти - более чем в 2,1 раза.

Страховых взносов, зачисляемых в Пенсионный фонд Российской Федерации, поступило 634,1 млрд. рублей, что на 29,8% больше, чем 2004 году. В Фонд социального страхования поступило 53,2 млрд. рублей, что на 23,8% больше, чем в 2004 году, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - 31,7 млрд. рублей (в 4,9 раза больше) и в территориальные фонды обязательного медицинского страхования - 87,8 млрд. рублей (на 17,5% меньше). Снижение поступлений в территориальные фонды обязательного медицинского страхования обусловлено снижением налоговой ставки с 1 января 2005 года. [60, с.30]

Подводя итог вышеизложенному, хотелось бы еще раз отметить большое значение налога на добавленную стоимость как важнейшего элемента налоговой системы России и как источника доходной части бюджета государства.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НДС В ЗАО «УРЕНГОЙРЕМСТРОЙДОБЫЧА»

2.1 Организация налогового учета на предприятии

Основная задача ЗАО «Уренгойремстройдобыча» - ввод в эксплуатацию нефтяных и газоконденсатных скважин, находящихся в консервации на Самбургском ГКМ, согласно заключенного договора между ЗАО «УРСД» и ОАО «Арктикгаз». Основным заказчиком на проведение данных работ является ОАО «Арктикгаз».

Целью деятельности ЗАО «Уренгойремстройдобыча» является обеспечение прироста углеводородного сырья путем перевода скважин из бездействия в эксплутационный фонд генерального заказчика ОАО «Арктикгаз»; снижение затрат на производство, что в общей сложности положительно сказывается на финансовом положении предприятия.

Организационная структура ЗАО «Уренгойремстройдобыча» приведена в ПРИЛОЖЕНИИ 1.

Степень выполнения ремонтных работ является функцией, на которую влияют многочисленные и разнообразные факторы, зависящие от работы подразделения - график выполнения ремонтных работ, интенсивность использования технологического оборудования при проведении ремонтных работ, квалификация и мастерство ремонтных бригад, рациональное использование сырья и материалов и т.д. И независящих от него факторов: климатические условия работы, обеспечение необходимыми материалами и энергоресурсами, неустройство подъездных путей к скважинам.

Условием положительной оценки деятельности ЗАО «Уренгойремстройдобыча» является выполнение задания по основным плановым показателям. Анализ работы предприятия за предыдущий год должен дать характеристику использования внутренних ресурсов предприятия и выявить влияние различных факторов, действующих на деятельность организации. Процесс расконсервации скважин осуществляется согласно плана-графика, разработанного планово-экономическим отделом совместно технологическими службами предприятия и содержит следующие данные: расчет стоимости подготовительно-заключительных работ по расконсервации скважин (монтаж, демонтаж), расчет стоимости расконсервации, наряд-задание на проведение работ по расконсервации и СМР скважин согласно ЕНВ.

При проведении работ предприятие обязано учитывать необходимость: строгого соблюдения плана проведения работ по расконсервации, ликвидации скважин; снижения продолжительности простоев оборудования в процессе работ; снижение материальных затрат за счет их рационального использования.

Таблица 2.1.1

Объем выполненных работ за 2004-2005 гг., тыс. руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Заказчик и вид работ | 2004 г. | 2005 г. | Изменение, тыс.руб. | %  выполнения |
| ОАО «Арктикгаз»  расконсервация скважин | 15 | 15 | - | 100,00 |
| Затраты на расконсервацию | 4341500 | 6396664 | +2055164 | 147,34 |
| Стоимость расконсервации с  плановыми накоплениями, 12% | 3315475 | 4216897 | +901422 | 127,19 |
| Прибыль | 249912 | 60400 | -189512 | 24,17 |

По данным таблицы 2.1.1 наблюдается рост объема выполненных работ в 2005 году по отношению к 2004 году. В отношении генерального заказчика «Арктикгаз» работы по расконсервации в 2005 году велись с нарушением плана-графика ввода в эксплуатацию скважин.

Анализ процесса производства должен осуществляться по следующим направлениям. В ходе формирования и выполнения производственной программы дается оценка перспектив ее реализации с точки зрения снижения затрат, а также в процессе анализа определяются экономические последствия управленческих решений по регулированию производства с точки зрения финансово-экономических последствий.

На рис. 2.1.1 представлена динамика объема выполненных работ за 2004-2005 гг.



Рис. 2.1.1. Динамика объема выполненных работ ЗАО «УРСД»

Регламентированными плановыми показателями при расконсервации и ликвидации скважин являются следующие данные, представленные в таблице 2.1.2.

Таблица 2.1.2

Технико-экономические показатели работы предприятия ЗАО «УРСД» за 2005 год

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | План | Факт | Процент  выполнения |
| Количество расконсервированных скважин | 15 | 15 | 100,00 |
| Продолжительность расконсервации, общая, дн. | 345 | 365 | 105,80 |
| Затраты на расконсервацию скважин, тыс. руб. | 6215893 | 6396664 | 102,91 |
| Сырье и материалы, тыс. руб. | 1254874 | 1896157 | 151,10 |
| Топливо и ГСМ, тыс. руб. | 253479 | 353558 | 139,48 |
| Заработная плата основная и дополнительная с  социальными отчислениями, тыс. руб. | 2048799 | 2474499 | 120,78 |
| Прочие расходы на расконсервацию  скважин, тыс. руб. | 2618896 | 1629997 | 62,24 |
| Амортизационные отчисления, тыс. руб. | 39845 | 42453 | 106,55 |
| Продолжительность СМР расконсервации  скважин, дн. | 150 | 155 | 103,33 |
| Продолжительность ремонтных работ, дн. | 195 | 210 | 107,69 |
| Среднесписочная численность ППП ремонтной бригады | 42 | 48 | 114,29 |
| Прибыль, тыс. руб. | 249912 | 60400 | 24,17 |

Производственная программа ЗАО «УРСД» с учетом специфики работ по расконсервации и ликвидации скважин представляет собой программу ввода в эксплуатацию скважин, находящихся в бездействии и выводу не рентабельных скважин из эксплуатационного фонда на текущий период времени. Выполнение производственной программы основывается на технических и организационных возможностях предприятия. Согласно данным таблицы 2.1.2 расходы на расконсервацию скважин (фактические) превышают плановые показатели на 2,91%. Увеличение затрат произошло как по процессу расконсервации скважин на 0,6%, так и на подготовительно-заключительные работы (СМР) - 2,31%.

При анализе факторов, влияющих на выполнение производственной программы необходимо исследовать влияние основных моментов производственного процесса с точки зрения обеспечения предприятия необходимыми ресурсами. Учитывая специфику работ по расконсервации скважин, при анализе выполнения производственной программы следует рассматривать следующие моменты: количество введенных в эксплуатацию скважин, продолжительность работ по расконсервации скважин, стоимость работ по расконсервации скважин (затраты, связанные с данным видом работ, в т.ч. зависящие от времени).

Основным показателем работы ЗАО «УРСД» является выполнение задания по вводу в эксплуатацию скважин, находящихся в бездействии. Согласно данным таблицы 2.1.2 с поставленной задачей предприятие справилось. Однако продолжительность работ превышает плановые нормативы на 7,69%.

В процессе расконсервации скважин временной фактор играет практически основную роль, ведь количество затрат зависящих от времени составляет три четверти от всего количества затрат приходящихся на выполнение работ, снижение продолжительности проведения работ позволит предприятию эффективнее использовать свой потенциал. Если рассматривать процесс расконсервации в целом, то можно увидеть, что он состоит из двух этапов: подготовительно-заключительные работы (СМР) и ремонтные работы (расконсервация), которые проводит бригада ремонтников. Соответственно продолжительность всего процесса состоит из продолжительности двух его составляющих, которые равны СМР (150 дн. или 43% от общего времени) и ремонтные работы (195дн. или 57% от общего времени). СМР проводимые бригадой ремонтников не является как таковой ремонтными работами и затраты времени на СМР относятся к непроизводственным затратам времени бригады.

Таблица 2.1.3

Выполнение планового уровня затрат на расконсервацию за 2005 год

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | План | Факт | Отклонение |
| Продолжительность работ, дн. | 345 | 365 | +20 |
| Продолжительность СМР | 150 | 155 | +5 |
| Продолжительность расконсервации, дн. | 195 | 210 | +15 |
| Сумма затрат зависящих от времени, тыс. руб. | 6215893 | 6396664 | +180771 |

Итак, если сравнивать затраты в стоимостном выражении согласно данных таблицы 2.1.2, то стоимость СМР превышает плановые показатели на 2,91%, ремонтных работ на 5,6%, затрат зависящих от времени (заработная плата, топливо и ГСМ, амортизация бурового оборудования и агрегатов) на 3,2%, других затрат (химреагенты, трубы, цемент, прочие затраты) на 10,3%. Перерасход затрат на проведение работ по расконсервации скважин приходится компенсировать за счет прибыли, полученной за проведение данных работ. В процессе расконсервации под прибылью подразумевается процент от стоимости проведенных работ (плановые накопления).

Превышение затрат зависящих от времени на СМР и на расконсервацию составляет 180771 тыс. руб. Анализ остальных затрат на производство, которые не зависят от времени в основном это сырье и материалы применяемые в процессе производства необходимо проводить учитывая такие факторы, как норма расхода материалов, количества потребляемых материалов и стоимости за единицу материалов.

Общие подходы организации по формированию налоговой базы по налогам и специфика способов формирования информации о порядке их исчисления определяются в специальном внутреннем регламенте «Учетной политике организации для целей налогообложения».

В этом документе раскрывается информация о выбранном варианте способа налогового учета в случае, когда законодательство о налогах и сборах допускает вариантность; раскрывается конкретная информация в тех случаях, когда законодательство по налогам устанавливает только общие нормы, но не содержит конкретных способов исчисления налогов, отражается информация о позиции организации, занятой в случае, когда налоговое законодательство содержит «противоречия и неясности». Кроме того, учетная политика определяет, какие регистры налогового учета использует организация, как они создаются и как согласуются с системой бухгалтерского учета организации.

Учетная политика организации для целей налогообложения является центральным по значимости документом системы постановки и ведения налогового учета. Это подтверждается следующими обстоятельствами:

- прямым законодательным требованием формирования учетной политики для целей налогообложения (ст.167 гл.21 «Налог на добавленную стоимость», ст. 313 гл.25 «Налог на прибыль» НК РФ);

- наличием по некоторым вопросам законодательства о налогах и сборах только общих норм, не содержащих конкретных способов исчисления налогов, а также многочисленных противоречий и неясностей, на которые имеется прямая ссылка в п.7 ст. 3 НК РФ: «Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)». [34, с.23]

Таким образом, при формировании учетной политики организации для целей налогообложения предоставляется возможность аргументировано обосновывать выбранный вариант исчисления налоговой базы, и, следовательно, таким образом, минимизировать свои налоговые риски.

Приказ по учетной политике организации для целей налогообложения, должен содержать обоснования по таким группам вопросов:

- выбранные организацией способы формирования налоговой базы, предусмотренные законодательством о налогах и сборах;

- способы формирования налоговой базы, не предусмотренные законодательством о налогах и сборах;

- способы формирования налоговой базы, вариантность которых обусловлена противоречивостью законодательства о налогах и сборах.

В учетной политике для целей налогообложения ЗАО «УРСД» отражает порядок ведения налогового учета в соответствии с правилами, определенными гл.25 НК РФ. Приложениями к учетной политике для целей налогообложения устанавливаются формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов, разрабатываемых налогоплательщиком самостоятельно. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Принципиальная позиция создания налогового учета заключается в соблюдении требования рациональности при создании учетной системы, согласно которому затраты на ее постановку должны оправдывать себя эффектом от использования информации в целях управления.

Вся совокупность решаемых методом учетной политики для целей налогообложения вопросов делится на методические и организационно-технические способы ведения налогового учета.

Методические способы ведения налогового учета - это, прежде всего, способы формирования полной и достоверной информации для правильного исчисления налогов и сборов. [27, с.68] Организационно-технические способы ведения налогового учета - это способы организации самого технологического процесса, которые устанавливают:

- организацию работы бухгалтерской службы в части налогового учета (или налоговой службы и порядок ее взаимодействия с бухгалтерской службой);

- состав, форму и способы формирования аналитических регистров налогового учета;

- обеспечение информацией, необходимой для расчета налоговой базы, внутренних пользователей и контролирующих органов;

- организацию документооборота, порядок хранения документов налоговой четности и регистров налогового учета.

В соответствии с п. 12 ст. 167 НК РФ принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации и применяется с 1 января соответствующего года. Учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной для всех обособленных подразделений организации.

С введением главы 25 НК РФ появились новые нормы, касающиеся порядка формирования учетной политики для целей налогообложения. Статья 313 НК РФ устанавливает, что система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть меняется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета, как уже было отмечено выше, устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, Утверждаемой соответствующим приказом руководителя. Кроме того, ст.313 НК РФ устанавливает порядок изменения учетной политики для целей налогообложения. Согласно ст. 313 НК РФ изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения может осуществляться в случаях:

1) изменения законодательства;

2) изменения применяемых методов учета. При этом решения о любых изменениях должны отражаться в учетной политике для целей налогообложения и применяться с начала нового налогового периода.

В ст.313 НК РФ установлена возможность внесения дополнений в учетную политику для целей налогообложения в случае, когда налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности. Он обязан определить и отразить в данной учетной политике принципы и порядок отражения этих видов деятельности для целей налогообложения. По всей видимости, внесение этих дополнений должно осуществляться по мере возникновения новых видов деятельности.

Действующим законодательством не предусмотрена обязательность представления учетной политики организации для целей налогообложения и вносимых в нее изменений налоговым органам. Не определены четко состав и структура учетной политики для целей налогообложения. Поэтому налогоплательщик может самостоятельно принять решение об утверждении единой учетной политики организации для целей налогообложения.

На предприятии ЗАО «УРСД» составляется общая учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета, в ней выделяются два самостоятельных раздела: первый - по правилам ведения бухгалтерского учета, второй - по правилам ведения налогового учета. Такой подход позволяет избежать дублирования положений, норм, правил, способов, методов, применяемых в бухгалтерском и налоговом учете. ПРИЛОЖЕНИЕ 2

В учетной политике для целей налогообложения ЗАО «УРСД» отражается методика определения величин, формирующих налоговую базу (методологические приемы и способы налогового учета), и общий порядок ведения налогового учета (организационно-технические способы ведения налогового учета). Одновременно приложениями к учетной политике для целей налогообложения утверждаются формы аналитических регистров налогового учета, которые предприятия разрабатывает самостоятельно.

В ряде статей гл.25 НК РФ содержится прямое указание на необходимость отражения в учетной политике для целей налогообложения применяемых налогоплательщиком методологических приемов и способов налогового учета (порядок признания доходов и расходов, специальные коэффициенты, предельные величины расходов и др.) как обязательных элементов учетной политики.

В отдельном разделе учетной политики для целей налогообложения отражается порядок организации налогового учета. Первичные учетные документы (включая справку бухгалтера) являются подтверждением данных налогового учета. Налоговая база по налогу на прибыль определяется на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, установленным гл.25 Налогового кодекса РФ.

В соответствии со ст.9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти же документы являются первичными учетными документами, на основании которых ведется также налоговый учет. Перечень аналитических регистров налогового учета, применяемых организацией, приводится в виде приложения к учетной политике организации для целей налогообложения. Статьи 313 и 314 НК РФ определяют два возможных способа обобщения информации для целей налогообложения:

1) налогоплательщик дополняет применяемые регистры бухгалтерского учета, если в них содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл.25 НК РФ, формируя тем самым регистры налогового учета;

2) ведет самостоятельные регистры налогового учета. [22, с.135]

В учетной политике для целей налогообложения следует также отразить применяемый налогоплательщиком способ ведения аналитических регистров налогового учета: с использованием компьютерных программ или ручным способом.

Учетная политика ЗАО «УРСД» для целей налогообложения содержит следующие основные положения. В соответствии с учетной политикой ЗАО «УРСД» на 2005 год налоговый учет на предприятии осуществляется налоговым отделом бухгалтерии предприятия.

В ЗАО «УРСД» для подтверждения данных налогового учета применяются первичные учетные документы, оформленные в соответствии с законодательством РФ и перечнем применяемых в организации форм первичных учетных документов. Для признания доходов и расходов и целях исчисления налога на прибыль применяется метод начисления.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве продукции для всех видов (групп) сырья и материалов применяется метод оценки по средней себестоимости. Начисление амортизации по амортизируемому имуществу производится линейным методом в порядке, установленном ст. 259 НК РФ. В отношении группы основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и повышенной сменности, к основной норме амортизации применяется коэффициент 2. Перечень таких основных средств приведен в Приложении к приказу об учетной политике для целей налогообложения.

ЗАО «УРСД» в соответствии со ст. 266 и 267 НК РФ создает резервы по сомнительным долгам и резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию. При реализации или ином выбытии ценных бумаг оценка стоимости выбывших ценных бумаг определяется по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО). Уплата авансовых платежей по налогу на прибыль производится исходя из одной трети фактически уплаченного квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей.

Таким образом, учетная политика предприятия сформирована в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия».

Рассмотрим систему документооборота в организации. В процессе работы бухгалтерии приходится иметь дело с различными видами документов: нормативно-правовыми, организационно-правовыми, информационно-справочными, расчетно-денежными и иными первичными документами, отражающими факты хозяйственной деятельности.

Схема внутреннего документооборота организации в части организации учета. Руководитель издает приказы, определяющие деятельность бухгалтерии и комиссий предприятия. Бухгалтерия руководствуется приказами руководителя, а также актами и иными документами, поступающими из комиссий.

Внутренние документы необходимы для правильной организации бухгалтерского и налогового учета.

Серьезной проблемой для организации, влияющей на принятие управленческих решений, формирование финансовых результатов и формирование налогооблагаемых баз, является неравномерность документационно-информационных потоков и отсутствие рациональной организации, документооборота. [21, с.38]

График документооборота должен устанавливать в организации рациональный документооборот, способствовать улучшению всей учетной работы, усилению контрольных функций бухгалтерского и налогового учета.

2.2. Бухгалтерский учет НДС, порядок исчисления и уплаты налога

Плательщиками налога на добавленную стоимость являются все предприятия и организации, вне зависимости от видов деятельности, форм собственности, ведомственной принадлежности, организационно-правовых форм, численности работающих и т.д., имеющие статус юридических лиц, осуществляющих производственную и иную коммерческую деятельность, и на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать НДС.

Объектом налогообложения названы следующие операции:

Прежде всего, это обороты по реализации товаров, работ и услуг на территории Российской Федерации. При этом предусмотрено и положение, когда предприятие приобретает товар на стороне, а затем реализует его. Эта операция также является оборотом и, соответственно, объектом налогообложения. Российское налоговое законодательство применительно к НДС относит к реализации товаров, работ и услуг и, соответственно, к облагаемому обороту также и передачу товаров, выполнение работ или оказание услуг одного структурного подразделения предприятия-налогоплательщика другому структурному подразделению этого же предприятия, т. е. для собственного потребления, затраты по которым не принимаются к вычету, в том числе через амортизационные отчисления при исчислении налога на прибыль организации.

Ввоз товаров на территорию России в соответствии с налоговым законодательством приравнивается к реализации товаров, работ и услуг и подлежит обложению НДС.

Для понимания сути объекта обложения НДС необходимо также установить, что подразумевается под реализацией товаров, работ или услуг. Исходя из положений налогового законодательства реализацией товаров, работ или услуг организацией или предприятием является соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу, а в отдельных случаях, предусмотренных налоговым законодательством, - и на безвозмездной основе.

Российское налоговое законодательство признает объектом обложения НДС также и выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

В оборот, облагаемый НДС, в настоящее время включается значительно более широкий круг доходов и финансовых ресурсов предприятий и организаций, чем это вытекает из понятия «реализация» и «добавленная стоимость». [31, с.185] Расширенный перечень финансовых ресурсов, включаемых в облагаемый НДС оборот, возник в связи с необходимостью пресечения массовой практики уклонения налогоплательщиков от выполнения своих налоговых обязательств перед государством.

Являются объектом обложения также получившие в настоящее время достаточно широкое распространение бартерные сделки по товарам, работам и услугам, а также передача товаров, работ и услуг другим предприятиям или физическим лицам, включая своих работников. Суммы полученных авансовых и прочих платежей, поступающие в счет предстоящих поставок товаров, работ или услуг, на счета в учреждения банков или в кассу, а также суммы, полученные в порядке частичной оплаты за реализованные товары, работы и услуги, также являются объектом обложения данным налогом.

При этом законодательство определяет и те операции, которые не могут быть признаны в целях налогообложения реализацией товаров, работ и услуг и, соответственно, не могут служить объектом обложения НДС.

К ним, в частности, относится передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления.

Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации, а также передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и местного самоуправления, бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям также не считается при исчислении и уплате НДС реализацией товаров и, соответственно, не подлежит обложению налогом.

Не признает Налоговый кодекс реализацией и выполнение работ, оказание услуг органами государственной власти и органами местного самоуправления в случае, если обязательность выполнения указанных работ или оказания услуг установлена федеральным или региональным законодательством или актами органов местного самоуправления.

Не облагается налогом передача имущества, если она носит инвестиционный характер. Примером такой передачи могут служить вклады уставный капитал других организаций. НДС по вносимому имуществу, ранее принятый к вычету, должен быть восстановлен в налоговом периоде, в котором осуществлена передача. Сумма налога, которую необходимо восстановить по основным средствам и нематериальным активам, определяется исходя из их остаточной стоимости. [30, с.284]

В октябре 2005 года ЗАО «Уренгойремстройдобыча» передала в уставный капитал другой организации основное средство первоначальной стоимостью 100000 руб. НДС в размере 20000 руб. был принят к вычету. Остаточная стоимость основного средства - 30000 руб. ЗАО «Уренгойремстройдобыча» платит НДС ежемесячно.

В данном случае восстановлению подлежит сумма НДС в размере 6000 руб. (20000 руб. х 30000 руб. : 100000 руб.). Эта сумма должна быть отражена в налоговой декларации за октябрь 2005 года.

Для определения размера НДС необходимо четко представлять порядок формирования налоговой базы. Налоговая база для исчисления и уплаты НДС определяется в зависимости от особенностей реализации произведенных налогоплательщиком или приобретенных на стороне товаров, работ и услуг. При этом важно иметь в виду, что в случае применения налогоплательщиком при реализации, а также при передаче, выполнении или оказании для собственных нужд товаров, работ или услуг различных налоговых ставок налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду товаров, работ и услуг, облагаемых по разным ставкам.

При реализации товаров, работ и услуг по срочным сделкам, т. е. таким сделкам, которые предполагают поставку товаров, выполнение работ и оказание услуг по истечении установленного договором или контрактом срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене, налоговая база определяется как стоимость этих товаров, работ и услуг, указанная непосредственно в договоре или контракте, но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из рыночных цен (с учетом акцизов и без включения в них НДС и налога с продаж).

При осуществлении налогоплательщиками предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии или же агентских договоров налоговая база представляет собой сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений или любых других доходов при исполнении каждого из указанных договоров.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база представляет собой стоимость выполненных работ, исчисленную исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение. [30, с.293]

В сентябре 2005 года ЗАО «Уренгойремстройдобыча» осуществляло ремонт собственной базы отдыха. На базе отдыха было заменено 10 дверей по себестоимости 1500 руб. за штуку. В августе того же года организация продавала эти двери покупателям по 3000 руб. (в том числе НДС - 458 руб.) за штуку. База отдыха оказывает услуги бесплатно.

В бухгалтерии сделаны такие проводки:

Дебет 29 Кредит 43 - 15000 руб. (1500 руб. х 10 шт.) - отпущены двери на ремонт базы отдыха;

Дебет 91 -2 Кредит 29 - 15000 руб. - списаны затраты базы отдыха;

Дебет 91-2 Кредит 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)

- 4576 руб. [(3000 руб. - 458 руб.) х 10 шт. х 18%] - начислен НДС.

При реализации имущества, которое подлежит учету по стоимости, включая уплаченный налог, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества (с учетом НДС и акцизов) и его остаточной стоимостью с учетом переоценок.

В 2004 году организация ЗАО «Уренгойремстройдобыча» приобрела легковой автомобиль за 240000 руб. (в том числе НДС - 40 000руб.). В соответствии с действовавшим на тот момент законодательством автомобиль был принят к учету по стоимости, включающей НДС. В ноябре 2005 года автомобиль был продан за 100000 руб. (с учетом НДС). Начисленная к тому времени амортизация составила 200000 руб. Организация определяет выручку для целей налогообложения «по отгрузке» и платит НДС ежемесячно.

Сумма НДС, которую необходимо начислить:

[100000 руб. - (240000 руб. - 200000 руб.)] х 18 / 118 = 9153 руб.

В бухгалтерии организации сделаны следующие проводки:

Дебет 01 (субсчет «выбытие основных средств») Кредит 01 (субсчет «Основные средства в эксплуатации») - 240000 руб. - списана первоначальная стоимость автомобиля;

Дебет 02 Кредит 01 (субсчет «Выбытие основных средств») - 200000 руб. - списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 91-2 Кредит 01 (субсчет «Выбытие основных средств») - 40000 руб. (240000 руб. - 200000 руб.) - списана остаточная стоимость автомобиля;

Дебет 62 Кредит 91-1 - 100000 руб. - отражена выручка от реализации автомобиля;

Дебет 91-2 Кредит 68 (субсчет «Расчеты по НДС») - 9153 руб. - начислен НДС;

Дебет 91-9 Кредит 99 - 50847 руб. (100000 руб. - 40000 руб. - 9153 руб.) - отражена прибыль от реализации автомобиля.

Особый порядок определения налоговой базы установлен при ввозе товаров на российскую таможенную территорию. Общее правило гласит, что в этом случае налоговая база определяется как сумма следующих величин:

- таможенная стоимость этих товаров;

- подлежащая уплате таможенная пошлина;

- подлежащие уплате акцизы.

Включаются в налоговую базу также суммы авансовых или других платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг. Но это положение не распространяется на авансовые или другие платежи, полученные в счет предстоящих поставок товаров, облагаемых по ставке 0 процентов, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев. [30, с.301]

В ноябре 2005 года ЗАО «Уренгойремстройдобыча» получила 100-процентный аванс в размере 120000 руб. в счет предстоящего выполнения работ, облагаемых НДС по ставке 18%. Себестоимость работ - 80000 руб. В декабре того же года работы были выполнены.

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие проводки:

- в ноябре 2005 года:

Дебет 51 Кредит 62 (субсчет «Авансы полученные») - 120000 руб. - отражена сумма полученного аванса;

Дебет 62 (субсчет «Авансы полученные») Кредит 68 (субсчет «Расчеты по НДС») - 18305 руб. (120000 руб. х 18 / 118) - начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет с суммы полученного аванса.

- в декабре 2005 года:

Дебет 62 Кредит 90-1 - 120000 руб. - отражена выручка от выполнения работ;

Дебет 90-2 Кредит 43 - 80000 руб. - списана себестоимость выполненных работ;

Дебет 90-3 Кредит 68 (субсчет «Расчеты по НДС») - 18305 руб. - начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет со стоимости выполненных работ;

Дебет 62 (субсчет «Авансы полученные») Кредит 62 - 120000 руб. - зачтен аванс, полученный от покупателя;

Дебет 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит 62 (субсчет «Авансы полученные») - 18305 руб. - принят к вычету НДС, исчисленный с суммы полученного аванса;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 21695 руб. (120 000 руб. - 80000 руб. - 18305 руб.) - отражена прибыль от выполнения работ.

Суммы, полученные в виде процента или дисконта по облигациям и векселям, выданным в счет оплаты за реализованные товары, работы и услуги процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставкой рефинансирования Банка России, также увеличивают налоговую базу налогоплательщика.

В соответствии с принятым в Российской Федерации налоговым законодательством обложение НДС производится по трем основным налоговым ставкам и двум расчетным налоговым ставкам, применяемым к налоговой базе.

Впервые в российской налоговой практике при налогообложении НДС введена ставка в размере 0 процентов. Она применяется, в частности, при реализации товаров, экспортируемых за пределы России, при условии их фактического вывоза за пределы российской таможенной территории и представления в налоговые органы необходимых документов, подтверждающих факт экспорта.

Исключение составляет реализация на экспорт в страны - участники Содружества Независимых Государств нефти, включая стабильный газовый конденсат, и природного газа, которая подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

По ставке 0 процентов производится и налогообложение работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров, облагаемых по ставке 0 процентов. Эта ставка распространяется также на работы и услуги, выполняемые российскими перевозчиками по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых за пределы российской территории товаров и импортируемых в Россию. Работы и услуги, непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой через российскую таможенную территорию транзитных товаров, также облагаются по ставке 0 процентов.

По налоговой ставке в размере 10 процентов налогообложение производится при реализации отдельных социально-значимых продовольственных товаров, а также товаров для детей. Перечень этих товаров установлен Налоговым кодексом. По указанной ставке в размере 10 процентов облагается НДС реализация детской одежды, обуви, детских кроватей и матрацев, колясок, школьных тетрадей и других школьно-письменных принадлежностей, а также игрушек. По ставке 10 процентов облагается также реализация зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов, маслосемян и продуктов их переработки. [26, с.156]

Налоговая ставка в размере 10 процентов применяется при реализации учебной и научной книжной продукции и периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера. Кроме того, по ставке 10 процентов облагается реализация как отечественных, так и иностранных лекарственных средств и изделий медицинского назначения.

Реализация всех остальных товаров, работ и услуг, не освобожденных в соответствии с Российским налоговым законодательством от уплаты НДС, с 1 января 2004 г. облагается налогом по ставке в размере 18 процентов. При ввозе большинства товаров на таможенную территорию России они облагаются по ставкам 18 процентов, а продовольственные товары первой необходимости и детская одежда и обувь - по ставке 10 процентов.

Налогообложение по указанным расчетным налоговым ставкам производится при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров, работ и услуг (авансовые платежи, финансовая помощь, процент или дисконт по векселям и т.д.), а также при удержании налоговыми агентами.

В практической деятельности налогоплательщиков и контрольной работе налоговых органов определение оборота товаров, работ и услуг, освобождаемых от НДС, представляет известную сложность, поскольку предприятия производят и реализуют, как правило, большое число товаров, услуг и работ, как освобождаемых от НДС, так и облагаемых этим налогом. В связи с этим необходимо знать, что право на получение льготы предприятия имеют только при ведении раздельного учета операций по производству и реализации товаров, работ и услуг, не подлежащих обложению НДС.

Кроме того, с 2000 г. установлено новое положение, подтвержденное в дальнейшем в Налоговом кодексе, согласно которому освобождение от налога на добавленную стоимость оборотов по реализации товаров, работ или услуг производится только при наличии у предприятий лицензий на осуществление деятельности, подпадающей под лицензирование в соответствии с законодательством Российской Федерации. [23, с.142]

Сумма НДС, как и большинства других установленных российским налоговым законодательством налогов, должна определяться налогоплательщиком 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.

При этом указанная сумма определяется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации товаров, работ или услуг, дата фактической реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также по всем изменениям, увеличивающим или уменьшающим налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

При этом законодательство установило обязательность утверждения принятой организацией учетной политики для целей налогообложения соответствующим приказом или распоряжением руководителя. Принятая налогоплательщиком учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения, и является обязательной для всех обособленных подразделений данной организации.

С 1 января 2006 года для всех налогоплательщиков устанавливается дата возникновения налогового обязательства по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления датой их выполнения является последний день месяца каждого налогового периода. Налог, начисленный на стоимость строительно-монтажных работ, расходы на которые уменьшают налогооблагаемую прибыль (в том числе через амортизационные отчисления), после его уплаты в бюджет принимается к вычету.

В июле 2005 года ЗАО «Уренгойремстройдобыча» начало строительство производственного склада. Величина фактических расходов на строительство в июле составила 558450 руб.

Сумма НДС по строительно-монтажным работам для собственных нужд за июль составила: 558450 х 18% = 100521 руб.

Составлена проводка:

Дт 19 Кт 68 - 100521 руб. - начислен НДС на стоимость строительно-монтажных работ за июль 2005 года.

В августе НДС был перечислен в бюджет:

Дт 68 Кт 51 - 100521 руб.

И принят к вычету: Дт 68 Кт 19 - 100521 руб.

В августе величина фактических расходов на строительство составила 1022440 руб., а сумма НДС - 184039 руб. (1022440 х 18%).

Дт 19 Кт 68 - 184039 руб. - начислен НДС на стоимость строительно-монтажных работ за август 2005 года.

В сентябре НДС был перечислен в бюджет:

Дт 68 Кт 51 - 184039 руб. и принят к вычету: Дт 68 Кт 19 - 184039 руб.

Определенная в соответствии с налоговой базой и установленной ставкой сумма налога предъявляется налогоплательщиком при реализации товаров, работ или услуг по свободным отпускным ценам или тарифам покупателю дополнительно к цене или тарифу. Аналогичный порядок применяется также при реализации налогоплательщиком товаров, работ или услуг по государственным регулируемым оптовым ценам или тарифам, в которые не включен НДС.

Налоговые вычеты применяются при условии, что приобретенные налогоплательщиком товары, работы и услуги предназначены для осуществления производственной деятельности или других операций, являющихся объектами налогообложения, или же приобретены для перепродажи.

Кроме того, подлежат вычету суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них. Подлежат также вычетам суммы налога, уплаченные при выполнении работ или оказании услуг в случае отказа от этих работ или услуг.

Вычитаются и суммы налога, уплаченные продавцами в бюджет с сумм авансовых или других платежей в счет предстоящих поставок продукции, в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей. [32, с.213]

Подлежат вычетам суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении капитального строительства, сборке или монтаже основных средств, по приобретенным для этих работ товарам, а также при приобретении объектов незавершенного капитального строительства. Налогоплательщик имеет право вычесть и суммы налога, исчисленные при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления. При этом следует иметь в виду, что вычеты в части капитальных работ производятся при условии принятия на учет соответствующих объектов завершенного или незавершенного капитального строительства.

Налогоплательщик имеет также право произвести вычеты налога, исчисленного им с сумм авансовых или других платежей, полученных в счет будущих поставок товаров. Предусмотренные налоговым законодательством налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, которые выставляются продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров, работ и услуг, или же на основании таможенных деклараций либо других документов, подтверждающих ввоз товаров на российскую таможенную территорию.

При этом законодательством установлено, что вычеты осуществляются по всем суммам налога, предъявленным налогоплательщику и уплаченным им при приобретении товаров, работ и услуг или фактически уплаченным им при ввозе товаров на российскую таможенную территорию, но только после принятия на учет соответствующих товароматериальных ценностей, включая работы и услуги, а также при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты сумм налога по приобретенным основным средствам и нематериальным объектам также производятся в полном размере после принятия на учет этих основных средств или нематериальных объектов.

В соответствии со статьей 169 Налогового кодекса Российской Федерации счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога на добавленную стоимость к вычету или возмещению.

Постановлениями Правительств Российской Федерации от 02.12.2000 №914 и от 15.03.2001 №189 утверждена форма счета-фактуры и Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость.

Согласно пункту 2 статьи 169 Кодекса счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 этой статьи, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога на добавленную стоимость к вычету или возмещению. [47, с.329]

Изменения внешней формы счета-фактуры не должны нарушать последовательности расположения и числа показателей, утвержденных вышеуказанными постановлениями Правительства Российской Федерации в типовой форме счета-фактуры.

Согласно пункту 3 статьи 168 Кодекса при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик обязан выставить покупателю соответствующий счет-фактуру не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

При этом следует учитывать особенности условий заключение договоров поставки, учета и расчетов при отгрузке товаров (оказания услуг) в отдельных отраслях, связанных с непрерывными долгосрочными поставками в адрес одного и того же покупателя, такими, как непрерывный отпуск товаров и оказание услуг по транспортировке одним и тем же покупателям электроэнергии, нефти, газа; оказание услуг электросвязи, банковских услуг; ежедневная многократная реализация в адрес одного покупателя хлеба и хлебобулочных изделий, скоропортящихся продуктов питания и т.д. В этих случаях допускается составление счетов-фактур в соответствии с условиями договора поставки, заключенного между продавцом и покупателем товаров (услуг), актами сверки осуществленных поставок и выставление счетов-фактур покупателям одновременно с платежно-расчетными документами, но не реже одного раза в месяц и не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем. При этом необходимо иметь в виду, что составление счетов-фактур и регистрация их в книге продаж должны производится в том налоговом периоде, в котором состоялась реализация этих товаров (оказание услуг) в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения.

При исполнении договоров поручения, комиссии или агентского договора при выставлении счетов-фактур необходимо учитывать, что посредник (комиссионер, поверенный, агент) действует во взаимоотношениях с третьим лицом от своего имени или от имени доверителя, принципала.

Покупатели ведут книгу покупок, предназначенную для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке.

Счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты и оприходования приобретаемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

При частичной оплате оприходованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) регистрация счета-фактуры в книге покупок производится на каждую сумму, перечисленную продавцу в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета-фактуры по приобретенным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) и пометкой у каждой суммы «частичная оплата».

Счета-фактуры, выписанные и зарегистрированные продавцами в книге продаж при получении авансов или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), регистрируются ими в книге покупок при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) в счет полученных авансов или иных платежей с указанием соответствующей суммы налога на добавленную стоимость.

Счета-фактуры, не соответствующие установленным нормам их заполнения, не могут регистрироваться в книге покупок. Продавцы ведут книгу продаж, предназначенную для регистрации счетов-фактур (лент контрольно-кассовых машин, бланков строгой отчетности), составляемых продавцом при совершении операций, признаваемых объектами, которые облагаются налогом на добавленную стоимость, в том числе не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения). Регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство.

При получении денежных средств в виде авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) продавцом составляется счет-фактура, который регистрируется в книге продаж. В случае частичной оплаты за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) при принятии учетной политики для целей налогообложения по мере поступления денежных средств регистрация продавцом счета-фактуры в книге продаж производится на каждую сумму, поступившую в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета-фактуры по этим отгруженным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) и пометкой по каждой сумме «частичная оплата». [4, с.159]

Допускается ведение книги покупок и книги продаж в электронном виде. В этом случае по истечении налогового периода, но не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, книга покупок и книга продаж распечатываются, страницы пронумеровываются, прошнуровываются и скрепляются печатью. Правительство РФ постановлением от 16 февраля 2004г. №84 внесло поправки в Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж. Изменения вступили в силу в марте 2004 года. Большинство нововведений понадобилось для того, чтобы более ясно и точно изложить некоторые требования Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж.

Как известно, начиная с 27 июня 2003 года (в этот день вступил в силу новый Федеральный закон №54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники...») кассовые аппараты нужно использовать, получая наличные не только от физических лиц, но и от организаций. Кроме того, предприятиям-покупателям нужно еще выставить и счет-фактуру. Пункт 16 Правил в его старой редакции требовал зарегистрировать в книге продаж все выставленные счета-фактуры и все показания кассовых аппаратов. Следуя таким требованиям, бухгалтер был бы вынужден дважды отражать в книге продаж одну и ту же сумму выручки. Чтобы избежать такой ситуации, теперь можно отражать в книге продаж показания лент ККТ без учета сумм, указанных в счетах-фактурах, выставленных фирмам, которые расплатились наличными. Такое правило закреплено в новой редакции пункта 16 Правил.

В конце 2003 года налоговые органы согласились с тем, что принять к вычету НДС, уплаченный за номер в гостинице, за проезд или за постельные принадлежности в поезде, можно без счетов-фактур. Для вычета достаточно того, что сотрудник, вернувшийся из командировки, передаст в бухгалтерию соответствующие бланки строгой отчетности, в которых сумма НДС будет выделена отдельной строкой. Теперь такой порядок закреплен в новой редакции пункта 10 Правил. Там уточнено, что бланки, предоставленные сотрудником, надо зарегистрировать в книге покупок. Понятно, что эта «поблажка» поможет организациям принять к вычету хотя бы часть НДС, который уплачен командированным сотрудником. Но значительная часть налога так и останется незачтенной. Дело в том, что в подавляющем большинстве проездных билетов НДС по-прежнему не выделяется. А бланков строгой отчетности, которые бы подтверждали, что работник заплатил за постельные принадлежности в поезде, вообще не существует. [26, с.363]

Таким образом, уступка со стороны МНС России и Правительства РФ, по сути, является полумерой. А утверждение, что без бланков строгой отчетности НДС к вычету принять нельзя, вообще противоречит Налоговому кодексу РФ. Ведь в пункте 1 статьи 172 Налогового кодекса РФ ясно сказано, что НДС по командировочным расходам можно принять к вычету на основании любого документа, подтверждающего, что налог был действительно уплачен.

После внесения поправок в Правила ведения журналов учета счетов-фактур, книги покупок и книги продаж форма счета-фактуры немного изменилась. А именно: в строках 2б и 6б теперь, помимо ИНН, надо указывать еще и КПП продавца и покупателя. Кроме того, в счете-фактуре, заполненном по новой форме, должны стоять не только подписи руководителя и главного бухгалтера, но и их фамилия, имя и отчество. А вот печати, а также имени и подписи того сотрудника, который выдал счет-фактуру, в нем быть не должно.

В книге покупок и книге продаж тоже произошли изменения. В эти книги добавлено по две графы, в которых нужно отражать НДС по ставке 18 процентов. В книге продаж сохранены графы (8а и 8б), в которые нужно вписывать НДС по ставке 20 процентов. А в примечании к книге сказано, что эти графы следует заполнять до тех пор, пока фирма не завершит расчеты по товарам, работам или услугам, которые были реализованы до 1 января 2004 года. Очевидно, имеются в виду товары (работы, услуги), оплаченные уже в 2004 году. По мнению МНС России, высказанному в Методических рекомендациях по применению главы 21 Налогового кодекса РФ, предприятия, признающие выручку «по оплате», должны платить НДС по таким товарам (работам, услугам) по ставке 20 процентов. Теперь эту точку зрения поддержало Правительство РФ. [30, с.305]

Из книги продаж нее исчезла графа под названием «№п/п из книги покупок». Это означает, что бухгалтерам больше не нужно выискивать в книге покупок порядковый номер, под которым были в свое время зарегистрированы реализованные товары.

В результате осуществления всех положенных по закону вычетов остается сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджет. Если сумма налоговых вычетов больше суммы начисленного налога, то в этом случае в данном конкретном налоговом периоде налог в бюджет не уплачивается. При этом разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога признается как сумма излишне уплаченного налога, и она подлежит зачету в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по этому налогу или же возвращается налогоплательщику в установленном порядке.

Предприятия на основе данных бухгалтерского учета и отчетности вносят НДС в виде фактических платежей, периодичность и сроки уплаты которых зависят от размера их оборотов по реализации продукции, работ или услуг. В отличие от налога на прибыль организаций, который уплачивается плательщиком нарастающим итогом с начала года, НДС рассчитывается за каждый налоговый период. Налоговый период при уплате НДС установлен Налоговым кодексом как календарный месяц. В то же время для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров, работ и услуг без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж, не превышающими 2 млн. рублей, налоговый период установлен как квартал.

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

Приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 21.01.2002 №БГ-3-03/25 «Об утверждении Инструкции по заполнению декларации по налогу на добавленную стоимость» регулируется порядок заполнения декларации по НДС (ПРИЛОЖЕНИЕ 8). Декларация по налогу на добавленную стоимость включает в себя титульный лист, разделы 1-6 по расчету сумм налога.

Титульный лист и раздел 1 Декларации заполняют все налогоплательщики. При заполнении необходимо указать:

- налоговый период, за который она представлена;

- точное наименование налогового органа, в который она представляется, и его код;

- полное наименование российской организации, соответствующее наименованию, указанному в его учредительных документах;

- реквизиты свидетельства о постановке на учет: серия, номер, дата выдачи, наименование налогового органа, выдавшего свидетельство, и его код;

- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) и код причины постановки по месту нахождения организации (КПП) согласно Свидетельству о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения на территории Российской Федерации (форма 12-1-7);

- по месту нахождения обособленного подразделения КПП согласно Уведомлению о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения обособленного подразделения на территории Российской Федерации (по форме №12-1-8);

- по иному месту нахождения КПП на основании соответствующего уведомления о постановке на учет (по формам №12-1-9, 12-1-10);

- количество страниц, на которых составлена налоговая декларация;

- количество листов подтверждающих документов или их копий, приложенных к декларации.

Разделы 2-6 Декларации включаются в состав представляемой в налоговые органы декларации при осуществлении организацией соответствующих операций. В графах 4 и 6 по строкам 010-210 раздела 2.1 «Расчет общей суммы налога» показываются налоговая база, и сумма налога на добавленную стоимость по соответствующей налоговой ставке.

По строкам 230-240 показывается налоговая база при совершении операций по передаче товаров (выполненных работ, оказанных услуг) для собственных нужд, определяемая в соответствии с пунктом 1 статьи 159 Кодекса и соответствующая налоговой ставке сумма налога. По строке 250 показываются налоговая база и сумма налога, исчисленная по строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления, в период с 1 января 2001 г., в момент принятия на учет соответствующего объекта, завершенного капитальным строительством, в соответствии с пунктом 10 статьи 167 Кодекса. По строкам 260-300 показываются суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), увеличивающие налоговую базу согласно статье 162 Кодекса, и суммы налога на добавленную стоимость по соответствующей налоговой ставке.

По строке 300 показывается общая сумма налога на добавленную стоимость, начисленная за представляемый налоговый период. По строкам 310 - 380 показываются суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие вычету в соответствии со статьями 171 и 172 Кодекса. Сумма налога по графе 4 строк 310, 3320 -360 за минусом строки 370 должна соответствовать показателю графы 4 строки 380.

По строке 390 показывается сумма налога на добавленную стоимость, начисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период. По строке 400 показывается сумма налога на добавленную стоимость, начисленная к возмещению за данный налоговый период. По строке 410 показывается сумма НДС, начисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период по товарам, применение налоговой ставки 0 процентов по которым не подтверждено (переносится из строки 910 Декларации по налоговой ставке 0 процентов).

По строке 420 показывается сумма НДС, начисленная к возмещению за данный налоговый период по товарам, применение налоговой ставки 0 процентов по которым не подтверждено (переносится из строки 920 Декларации по налоговой ставке 0 процентов). По строке 430 показывается общая сумма НДС, начисленная к уплате за данный налоговый период. По строке 440 показывается общая сумма НДС, начисленная к возмещению за данный налоговый период. По строке 450 показывается сумма налога, подлежащая перечислению в бюджет по товарам, перемещенным в данном налоговом периоде через таможенную границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления.

В разделе 2.2 показывается сумма налога, подлежащая перечислению налоговым агентом. В разделе 3 представлен расчет суммы налога по операциям с хозяйствующими субъектами Республики Беларусь, а также государств - участников СНГ (в отношении нефти, включая стабильный газовый конденсат, и природного газа). Операции по реализации товаров (работ, услуг), связанные с погашением (списанием) дебиторской задолженности за ранее отгруженные товары (работы, услуги) показываются в разделе 4. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) представлены в разделе 5. В разделе 6 показываются операции, не признаваемые объектом налогообложения, а также операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации. [31, с.147]

Учет налога на добавленную стоимость ведется на счетах 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» по соответствующим субсчетам, 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчете «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Структура счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» имеет следующий вид (таблица 2.2.1). [11, с.287]

## Таблица 2.2.1

Дт Счет 68 субсчет «Расчеты по НДС» в 2005 г. Кт

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Уменьшение  задолженности бюджету | Корр.  счет | | Увеличение  задолженности бюджету | Корр. счет |
| Сальдо - долг бюджета  организации по НДС на начало  периода | - | | Сальдо - долг организации  бюджету по НДС на начало периода | - |
| Списан НДС по оплаченным и оприходованным материальным ценностям, работам, услугам | 19 | | Момент определения налоговой  базы - отгрузка продукции  (работ, услуг) |  |
| Зачтен НДС по авансам и  предоплате | 62-2 | | Начислен НДС по:  - строительным работам, выполненным хозяйственным способом | 19 |
| Перечислен НДС бюджету | 51 | | - авансам полученным | 76 |
|  |  | | - проданной продукции, работам, услугам | 90 |
|  |  | - суммовым разницам, процентам по коммерческому кредиту, процентам по векселям, полученным от покупателей продукции, товаров, работ, услуг | | 90, 91 |
|  |  | - проданным основным средствам, нематериальным активам, материалам и прочим активам, полученной арендной плате | | 91 |
|  |  | Момент определения налоговой базы - оплата продукции (работ, услуг) | |  |
|  |  | НДС, полученный от покупателей за проданные продукцию, работы, услуги, основные средства и прочие активы | | 76 |
|  |  | Прочие операции | |  |
|  |  | Восстановлен НДС по материальным ценностям, использованным  на непроизводственные нужды | | 29, 91 |
|  |  | Возвращен НДС из бюджета | | 51 |
| Сальдо - долг бюджета организации по НДС на конец периода | - | Сальдо - долг организации бюджету по НДС на конец периода | | - |

Налог на добавленную стоимость, полученный от покупателей, отражается по кредиту счета 68 в корреспонденции со счетами учета продаж: (Д сч. 90, 91, К сч. 68).

При получении авансов (предоплат) организации с полученных сумм начисляют НДС (Д сч. 76, 62 К сч. 68); затем после отгрузки товаров (работ, услуг), под которые был получен аванс (предоплата), производится начисление НДС по осуществленной отгрузке (Д сч. 90, К сч. 68) и зачет ранее начисленного НДС по авансу или предоплате (Д сч. 68, К сч. 76, 62).

Организации являются налоговыми агентами по НДС, если они:

- оплачивают товары (работы, услуги) иностранным организациям, не состоящим на налоговом учете в РФ, по сделкам, совершенным на территории РФ;

- арендуют государственное имущество;

- продают по поручению государства бесхозяйное, конфискованное имущество.

В этом случае налоговые агенты при получении соответствующих товаров (работ, услуг) или при их предварительной оплате обязаны начислить НДС в бюджет (Д сч. 76, К сч. 68) и заплатить его в бюджет в текущем налоговом периоде; после того, как товары будут получены, работы и услуги выполнены и НДС по ним будет оплачен в бюджет, в следующем налоговом периоде данный НДС зачитывается бюджету.

Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате поставщикам и подрядчикам за приобретенные у них материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги производственного назначения отражается по дебету счета 19. Списание налога на добавленную стоимость со счета 19 производится после оприходования материальных ценностей, принятых работ, услуг и при наличии счета-фактуры в уменьшение задолженности бюджету по данному налогу. В случае использования материальных ценностей, работ, услуг для непроизводственных целей сумма налога на добавленную стоимость, ранее списанная в зачет бюджету и приходящаяся на эти ценности, работы, услуги, восстанавливается как задолженность бюджету.

Структура счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» имеет вид (таблица 2.2.2): [11, с.292]

## Таблица 2.2.2

Счет 19 «Налог на добавленную стоимость

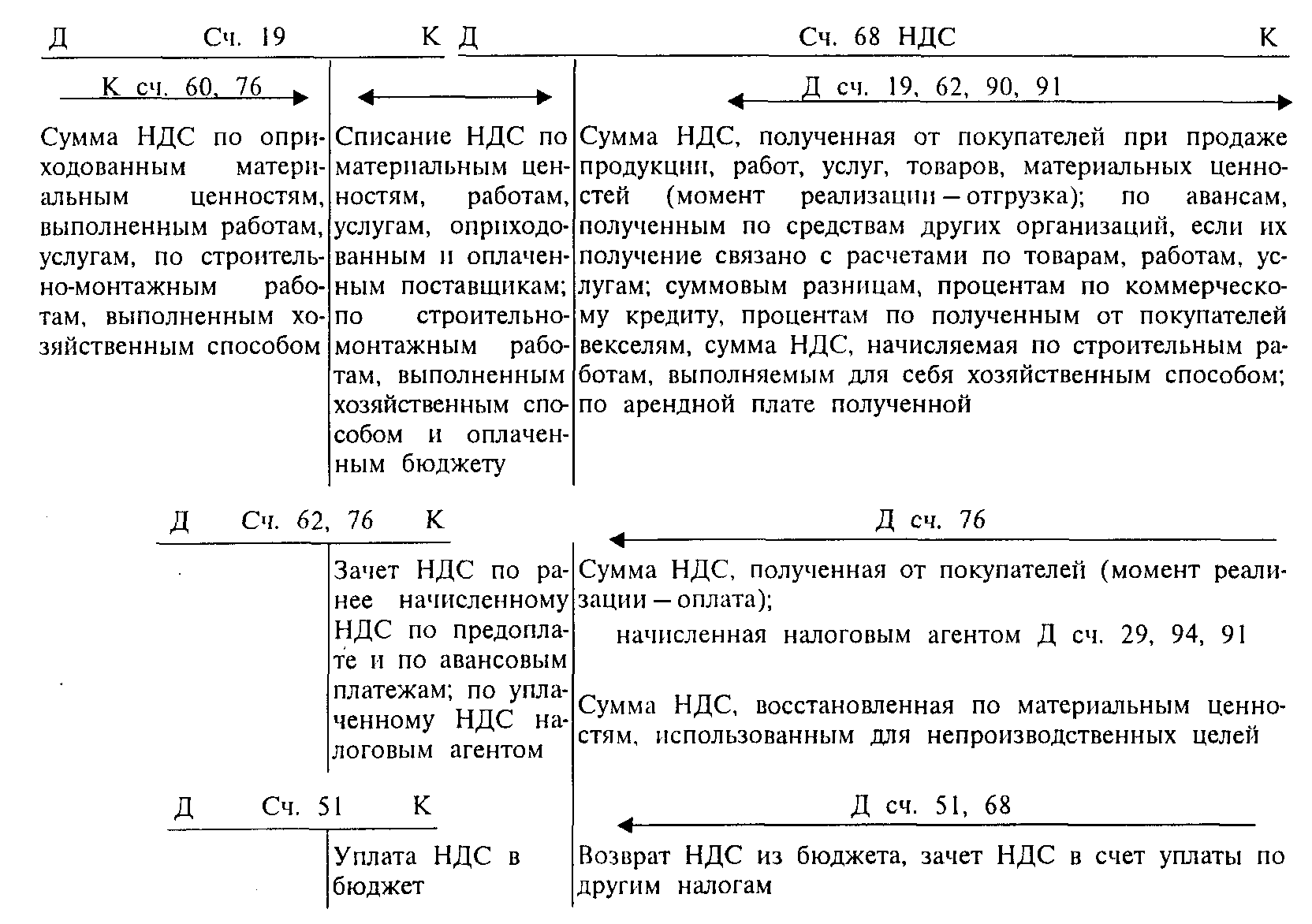
Дт по приобретенным ценностям» в 2005 г. Кт

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| НДС по приобретенным  ценностям, работам, услугам | Корр. счет | НДС по оплаченным и  оприходованным ценностям,  работам, услугам | Корр. счет |
| Сальдо - НДС по приобретенным, но не оплаченным ценностям, работам, услугам на начало периода |  |  |  |
| Отражен НДС по принятым счетам поставщиков, подрядчиков | 60, 76 | Списан НДС по продукции, работам, услугам организации, облагаемым НДС | 68 |
|  |  | Списан НДС по продукции, работам, услугам организации, не облагаемым НДС: |  |
|  |  | - НДС, уплаченный поставщикам за основные средства | 08 |
|  |  | - НДС, уплаченный поставщикам за материалы | 10 |
|  |  | - НДС, уплаченный поставщикам за инвентарь и хозяйственные принадлежности | 10 |
|  |  | - НДС, уплаченный подрядчикам за выполненные работы и оказанные услуги производственного назначения | 20, 23, 25, 26, 44 |
| Сальдо - НДС по приобретенным, но не оплаченным ценностям, работам, услугам на конец периода |  |  |  |

В случае использования приобретенных материальных ценностей, работ, услуг для производства продукции (работ, услуг), освобожденной от налога на добавленную стоимость, сумма уплаченного поставщикам (подрядчикам) налога на добавленную стоимость включается в стоимость приобретенных материальных ценностей, издержки производства.

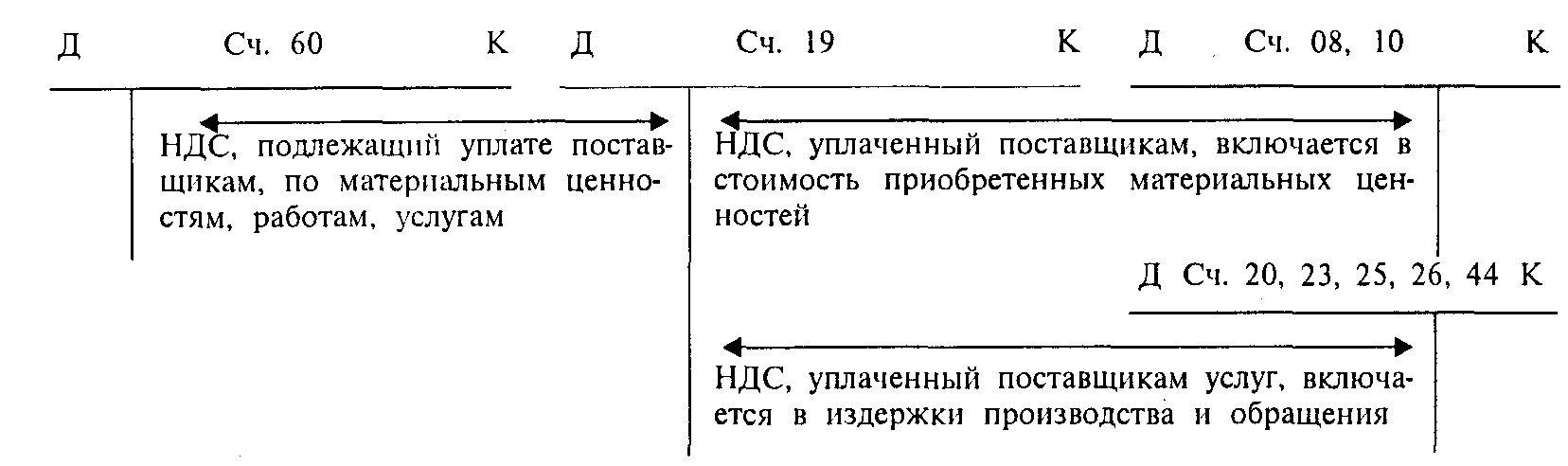
Принципиальная схема учета НДС имеет следующий вид:

- при продаже организацией продукции, работ, услуг, облагаемых НДС:



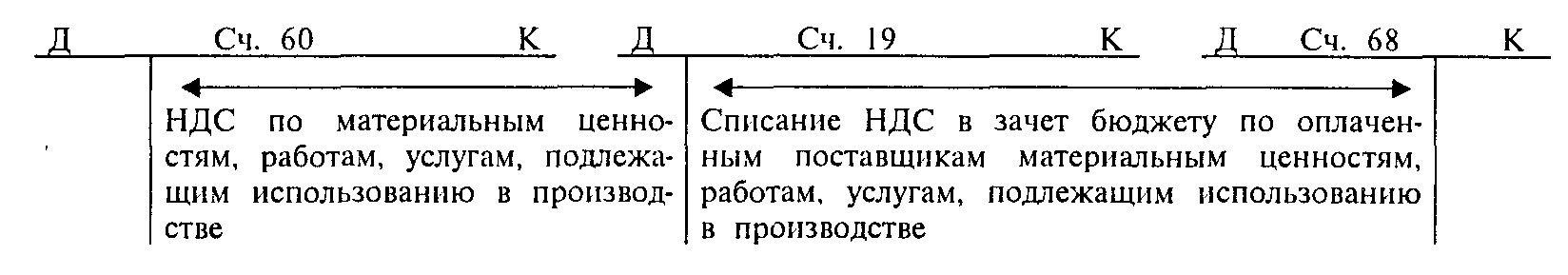
При продаже товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, сумма НДС полученного отражается по кредиту счета 68, сумма НДС уплаченного отражается по дебету счета 68; в бюджет уплачивается разница между НДС полученным и НДС уплаченным; в случае, если НДС уплаченный окажется больше НДС полученного, бюджет засчитывает свой долг в счет уплаты других налогов в данный бюджет либо возвращает НДС из бюджета;

- при продаже организацией продукции, товаров, работ, услуг, не облагаемых НДС: [13, с.389]



При продаже товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, сумма НДС полученного равна нулю; сумма НДС уплаченного также равна нулю, так как НДС, уплаченный поставщикам, не возмещается из бюджета, а включается в стоимость приобретенных товаров или издержки производства и обращения по принятым работам и услугам;

- при продаже организацией продукции, товаров, работ, услуг, облагаемых НДС по нулевой ставке: [13, с.392]



При продаже товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой ставке, сумма НДС полученного равна нулю; при этом сумма НДС уплаченного подлежит возмещению из бюджета.

По данным ЗАО «Уренгойремстройдобыча» рассчитывается НДС, подлежащий уплате в бюджет за сентябрь 2005 года.

За сентябрь 2005 года в ЗАО «Уренгойремстройдобыча» осуществлены следующие операции:

1. Оприходованы и оплачены материалы:

покупная стоимость (Дт 10 Кт 60) - 253460 руб.

НДС (Дт 19 Кт 60) - 45623 руб.

2. Приняты и оплачены услуги сторонних организаций по производственной деятельности:

стоимость услуг (Дт 20 Кт 60) - 2251200 руб.

НДС (Дт 19 Кт 60) - 405216 руб.

3. Переданы в производство материалы для собственного потребления:

стоимость материалов (Дт 20 Кт 10) - 74901 руб.

НДС (Дт 19 Кт 68) - 13482 руб.

4. Учтены фактические затраты на строительно-монтажные работы, выполненные для собственного потребления:

сумма затрат (Дт 08 Кт 10, 70, 69, 76 и т.д.) - 223205 руб.

начислен НДС (Дт 19 Кт 68) - 40177 руб.

6. Продано основное средство (Дт 62 Кт 91) - 180000 руб., в том числе НДС - 27458 руб. Остаточная стоимость проданного основного средства - 115000 руб. (числится в учете без НДС).

7. Выполнено работ за сентябрь, облагаемых налогом по ставке 18%:

всего (Дт 62 Кт 90) - 3297060 руб.

НДС (Дт 90 Кт 68) - 593471 руб.

В т.ч. выполнено работ в счет ранее поступивших авансов - 1225000 руб., в т.ч. НДС 186864 руб.

Определяются суммы, принимаемые в уменьшение задолженности организации в бюджет по НДС:

- по материалам оприходованным и оплаченным - 45623 руб.;

- по услугам, оказанным и оплаченным - 405216 руб.;

- по авансам, полученным за выполнение работ - 186864 руб.

Всего к возмещению из бюджета причитается сумма:

45623 + 405216 + 186864 = 637703 руб.

Рассчитывается сумма НДС, начисленную к уплате в бюджет:

- по выполненным работам - 593471 руб.;

- по проданным основным средствам - 27458 руб.;

- по переданным материалам для собственных нужд - 13482 руб.;

- по выполненным строительно-монтажным работам для собственных нужд - 40177 руб.;

Всего начислено: 593471 + 27458 + 13482 + 40177 = 674588 руб.

Итого к уплате НДС в бюджет за сентябрь 2005 года причитается:

674588 - 637703 = 36885 руб.

Таким образом, НДС, подлежащий уплате организацией в бюджет определяется как разница между налогом, подлежащим получению от покупателей по проданной им продукции, работам, услугам и другим объектам налогообложения и налогом, уплаченным поставщикам и подрядчикам за приобретенные у них материальные ценности, работы, услуги, стоимость которых относится на издержки производства.

2.3 Совершенствование расчетов по НДС

Налоговая система России в настоящее время находится на завершающем этапе своего реформирования. Основные меры по совершенствованию налоговой системы, направленные на ее упрощение, повышение справедливости и экономической обоснованности взимаемых налогов и сборов, а также на снижение налоговой нагрузки, были осуществлены в 2001-2005 гг. Реформирование налоговой системы осуществлялось в тесной увязке с проведением бюджетной реформы и существенными изменениями в системе межбюджетных отношений. В связи с этим главное внимание в 2006 г. должно быть уделено мерам по совершенствованию налогового администрирования, направленных, с одной стороны, на пресечение имеющейся практики уклонения от налогообложения путем использования имеющихся недоработок в законодательстве о налогах и сборах, и, с другой стороны, на безусловное обеспечение законных прав налогоплательщиков, повышение их защищенности от неправомерных требований налоговых органов. А также создание для налогоплательщиков максимально комфортных условий для уплаты налогов и сборов.

Соответствующий проект федерального закона, подготовленный при участии предпринимательских объединений, был внесен Правительством Российской Федерации в Государственную Думу, и в конце 2005 г. принят ей в первом чтении. В настоящее время в Государственной Думе идет работа по рассмотрению поступивших к нему многочисленных поправок с тем, что бы обеспечить принятие этого федерального закона в целом и вступление его в действие еще до окончания весенней сессии Государственной Думы. Однако в этом законопроекте не отражены вопросы осуществления налогового контроля при осуществлении трансфертного ценообразования, проблема которого остается достаточно острой. [36, с.38]

В 2007 г. с учетом уже принятых решений, касающихся НДС и налога на прибыль организаций, вступающих в силу с 1 января 2007 г., будет иметь место дальнейшее снижение налоговой нагрузки. В частности, в соответствии с Федеральным законом от 22 июля 2005 г. №119-ФЗ с 1 января 2007 г. будет осуществлен переход от разрешительного к заявительному порядку возмещения НДС, уплаченного по материальным ресурсам экспортерами, что обеспечит существенную дополнительную экономию их средств. Это позволит решить существующую в настоящее время и вызывающую многочисленные нарекания налогоплательщиков проблему систематической задержки в возмещении экспортерам сумм налога, уплаченным при производстве (приобретении) экспортируемой продукции.

В соответствии с Федеральным законом от 22 июля 2005 г. №119-ФЗ начиная с 2006 г. вступил в действие ряд таких важных норм, касающихся НДС, как переход на обязательное определение даты возникновения обязанности по уплате этого налога всеми налогоплательщиками по методу начисления, принятие к вычету налога по объектам капитального строительства по мере осуществления затрат до завершения строительства, освобождение от налогообложения при определенных условиях авансовых платежей и некоторые другие. Вопрос о целесообразности и параметрах возможного снижения ставки НДС предлагается рассмотреть по итогам анализа результатов применения указанных выше изменений в 2006-2007 гг. [54, с.16]

В условиях, когда широко используются различные, в т.ч. криминальные, способы уклонения от уплаты НДС и его незаконного возмещения особое внимание должно быть уделено улучшению налогового администрирования и созданию системы управления рисками. Одним из возможных способов решения этой проблемы может быть введение, обязательности выделения в платежных поручениях отдельной строки «НДС - платеж» с передачей банками информации о суммах и контрагентах расчетов налоговым органам.

Такие предложения прорабатываются в настоящее время Минфином России с Банком России. Кроме того, решению проблемы неправомерного возмещения НДС путем применения «фирм-однодневок» должны способствовать изменения в законодательство, регулирующее регистрацию организаций, а также повышение требований к вновь создаваемым хозяйствующим субъектам. Соответствующие предложения, проработанные с заинтересованными министерствами, направлены Минфином России на согласование в Минэкономразвития России.

С учетом изложенного выше в ближайшие годы будут реализованы следующие основные меры, направленные на совершенствование законодательства по НДС: [8, с.7]

1. С 2007 года:

- переход от разрешительного к заявительному порядку возмещения НДС экспортерам, уплаченного ими по материальным ресурсам (Федеральный закон от 22 июля 2005 г. №119-ФЗ);

- введение обязательности выделения в платежных поручениях отдельной строки «НДС - платеж» с передачей банками налоговым органам информации о суммах и контрагентах расчетов.

2. С 2008-2009 годов:

- введение специальной регистрации налогоплательщиков НДС с выдачей «свидетельства участника НДС-оборота».

ГЛАВА 3. АУДИТ РАСЧЕТОВ ПО НДС В ЗАО «УРЕНГОЙРЕМСТРОЙДОБЫЧА»

3.1 Цели, задачи и направления аудиторской проверки

В соответствии с Законом об аудиторской деятельности аудиторская деятельность - это проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий, состояния платежей, общего состояния хозяйственно-финансовой деятельности предприятия, оценка его активов и пассивов, иных сторон хозяйствования, осуществляемая независимыми аудиторами и аудиторскими фирмами в двух направлениях:

- проведение объективного анализа состояния дел хозяйствующего субъекта, когда этого требует в обязательном порядке закон или уполномоченные на то государственные органы (обязательная аудиторская проверка);

- по собственной инициативе хозяйствующего субъекта, когда он нуждается в оценке состояния своих дел с помощью независимого анализа или когда он стремится подтвердить надлежащий уровень хозяйствования и надежность своего положения перед другими участниками оборота (инициативная проверка).

Данные направления отслеживаются и при проведении аудита налога на добавленную стоимость, который является составляющей частью аудиторских проверок:

- проведение объективного анализа налоговых платежей, для подтверждения соответствующих статей отчетности, отражающих реальную задолженность перед бюджетом, а также правильность исчисления и уплаты налогов, что находит свое отражение в анализе налоговых деклараций;

- инициативный анализ налоговых платежей, как составляющей части финансовых потоков, с целью выявления нарушений законодательства и последующей налоговой экспертизой для использования полученной информации в разработке проектов по минимизации налоговых платежей, налаживанию налогового учета и документооборота, а также построению схем взаимоотношений с другими хозяйствующими субъектами и государством.

При проведении аудита налога на добавленную стоимость можно выделить следующие основные цели:

- установление правильности определения налогооблагаемых баз и точности расчетов сумм налога, подлежащих к уплате при составлении налоговых деклараций.

- подтверждение соответствия финансовых и хозяйственных операций действующему налоговому законодательству. [25, с.168]

В соответствии с целями определяются и основные задачи при проведении аудита налога на добавленную стоимость:

- проверка системности учета и правильности формирования налогооблагаемых баз;

- правильность применения налоговых ставок и льгот;

- анализ корректности заполнения налоговых деклараций и своевременности уплаты налога в бюджет;

- определение уровня контроля при поступлении информации в вертикальном и горизонтальном направлениях;

- проверка степени информированности сотрудников, отвечающих за налоговые расчеты, о текущих изменениях в налоговом законодательстве и правильность понимания нормативно-правовых актов.

После определения целей и задач для проведения аудита расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость на предприятии необходимо выяснить, что же собой представляет сам объект аудиторского исследования. Под объектами аудита понимают отдельные или взаимосвязанные экономические, организационные, информационные или иные стороны функционирования изучаемой системы, состояние которых может быть оценено количественно или качественно. Если рассматривать налоговые платежи как объект аудиторской проверки, то при оценке их качественных и количественных характеристик следует иметь в виду, что:

- по виду налоги представляют собой расчеты, осуществляемые с бюджетом;

- расчет налогов это постоянный процесс на протяжении всего времени деятельности предприятия, поэтому анализ будет зависеть от целей аудиторской проверки (при подтверждении статей отчетности - учет в качестве объекта изучения будет рассматриваться в прошедшем и настоящем времени; при минимизации налоговых платежей и построении схем взаимоотношений с другими хозяйствующими субъектами и государством - учет в качестве объекта изучения будет рассматриваться в настоящем и будущем времени);

- по характеру оценки состояния налоги относятся к объектам с количественными характеристиками;

- по продолжительности нахождения в поле деятельности аудита налоги постоянно находятся в поле зрения аудиторского внимания.

При проведении аудита расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость на предприятии основными приемами являются сопоставление и оценка. Особое внимание надо обратить на методы документальной проверки, как наиболее часто используемые в аудиторской практике, относящиеся к группе сопоставлений.

Методы документальной проверки можно условно разделить на две группы.

1. Методы формальной проверки документов:

- проверка соблюдения правил составления, полноты и подлинности оформления документов (от правильности оформления документов зависит объективность всей последующей анализируемой информации; первичные документы являются основанием для записи в регистры бухгалтерского учета);

- сопоставление учетных и отчетных показателей с установленными нормативами, что позволяет выявить завышение (занижение) себестоимости продукции (работ, услуг), правильность применения льгот, ошибки при исчислении и уплате налогов;

- проверка соответствия отраженных в документах операций установленным правилам (позволяет выяснить правомерность разнообразных хозяйственных операций);

- счетный контроль (позволяет определить правильность исчисления налоговых платежей при заполнении налоговых деклараций).

2. Методы проверки реальности отраженных в документах обстоятельств:

- сопоставление данных документов, отражающих смысл совершенных операций, с данными документов, которые явились основанием для этих операций (для использования этого метода необходимо знать, в каких производных документах отражены данные, фиксируемые в первичных документах);

- проверка записей в регистрах бухгалтерского учета (позволяет определить достоверность и точность отчетных данных - бухгалтерский баланс с прилагаемыми к нему формами отчетности проверяют путем взаимоконтролируемых показателей, содержащихся в них, затем с соответствующими данными регистров синтетического, аналитического учета, а затем первичных документов);

- сканирование (непрерывный просмотр операций для выявления нетипичных);

- встречная проверка (этот метод особенно эффективен при изучении операций, связанных с получением товаров, денежных и других средств в одной организации и отпуском их другой; состоит в сопоставлении различных экземпляров одного и того же документа для установления тождественности всех экземпляров);

- взаимная проверка (проводится по взаимным операциям в одной организации);

- контрольное сличение (применяют при проверке складских товарных операций);

- восстановление натурально-стоимостного учета (на основе первичных документов по приходу и расходу товарно-материальных ценностей полностью восстанавливается их натурально-стоимостной учет с целью выявления недостач одного вида ценностей и излишков других, которые до этого в стоимостном учете взаимно перекрывались).

Самый распространенный метод документальной проверки предприятия (ввиду отсутствия достаточного количества времени для осуществления полной проверки) - выборочный аудит. Выборочный аудит подразделяют на две практически схожие, хотя имеющие определенную специфику части: выборочную проверку системы внутреннего контроля и проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

Рассмотрим применение общей схемы выборочного аудита как последовательности определенных этапов.

1. Конкретизация направлений проверки (постановка задач).

Аудитор начинает подготовку к проверке конкретного участка учета с определения «локальных» задач, которые следует решить, проверяя данный участок. На постановку «локальных» задач влияет как общая цель аудита данного хозяйствующего субъекта, так и специфика отдельных проверяемых объектов. Аудитор, проверяющий расчеты по налогу на добавленную стоимость, ставит конкретную задачу - выявить необоснованно взятые к зачету суммы НДС посредством выборки счетов-фактур и тестирования соответствующих записей в книге покупок. После установки задач (выработки направлений) аудита все последующие действия проверяющего будут ориентированы на их решение. [25, с.168]

2. Определение критериев отклонений.

До начала процедуры тестирования необходимо определить критерии, по которым будут выявляться отклонения (ошибки, погрешности). При проверке расчетов по НДС аудитор определяет критерии, указывающие на недопустимость принятия к зачету сумм НДС (отсутствие счетов-фактур, товар не отгружен или оплата не произошла); недействительность документов при отсутствии необходимых реквизитов; арифметические ошибки в первичных документах либо ошибочный перенос сумм в книгу покупок и т. д. Помимо определения критериев наличия ошибок при проведении количественного выборочного исследования важно решить, как рассматривать положительные и отрицательные суммовые отклонения. Возможны варианты:

- положительные и отрицательные отклонения считать нарушениями и брать по модулю;

- положительные и отрицательные суммовые отклонения взаимно компенсируются, тогда их оставляют при своих знаках;

- во внимание принимаются только положительные или только отрицательные отклонения). Выбор одного из вариантов зависит от проверяемого объекта и поставленной задачи.

Определение генеральной совокупности. Генеральная совокупность - это весь объем документов или операций, которые необходимо проверить аудитору посредством отбора и изучения части из них (выборочной совокупности). При аудите зачтенных сумм НДС генеральной совокупностью будут являться все операции с корреспонденцией счетов Дт 68 - Кт 19.

3. Определение генеральной совокупности очень важно, так как аудиторское заключение может быть сделано только о генеральной совокупности. Если аудитор провел отбор и проверку документов только за первые два квартала года, то и выводы правомерно распространять лишь на совокупность документов за первое полугодие, но никак не за девять месяцев или год. Определив генеральную совокупность, аудитор располагает информацией для установления допустимой ошибки. Допустимая ошибка - это предельно-допустимые искажения информации, наличие которых не ведет к существенному искажению финансовых отчетов, или максимальная степень отклонения от установленных экономическим субъектом процедур контроля, которую аудиторская организация определила на стадии планирования.

При проверке верности оборотов и сальдо по счетам, допустимой ошибкой является максимальная ошибка в сальдо или в определенном классе проводок, которую аудиторская организация согласна допустить, чтобы совокупное влияние таких ошибок на весь процесс аудита позволило ей утверждать с достаточной степенью достоверности, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных ошибок.

Определение порога, при котором ошибки становятся существенными - трудная задача при любых обстоятельствах. Понятие допустимой ошибки тесно связано с понятием материальности (предельно допустимый уровень возможного искажения отдельной статьи или финансового показателя в отчетности, а также финансовых результатов в целом, или максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в публикуемых финансовых отчетах и рассматриваться как несущественная, т.е. не вводящая пользователей в заблуждение). Аудитор должен определить сумму допустимой погрешности в целом (т.е. материальность), а затем распределить эту сумму по группам счетов или по каждому счету.

4. Выбор метода отбора.

Отбор элементов из генеральной совокупности может осуществляться в виде вероятностного (случайный выбор документа) или методичного отбора (каждый двадцатый документ).

5. Определение объема выборки.

6. Получение выборки и выявление отклонений.

После выбора из генеральной совокупности и исследования элементов найденные отклонения (ошибки, нарушения, недочеты, замечания) необходимо отразить в рабочей документации аудитора (в соответствии с требованиями по «Документированию аудита» аудитор должен документировать все стадии проведения проверки и анализа ее результатов). [5, с.268]

7. Анализ обнаруженных отклонений.

Прежде чем сделать окончательный вывод по выборочной проверке, распространив найденные отклонения на всю совокупность, аудитор должен рассмотреть и определить характер отдельно каждого из обнаруженных отклонений.

Необходимо выяснить, чем обусловлено данное отклонение (изъянами в системе внутреннего контроля, неправильным пониманием персоналом нормативных актов, умышленным искажением и т.п.), является ли данное отклонение случайным или систематическим (т.е. присуще всем документам, операциям), как данное нарушение скажется на других объектах учета и финансовых результатах в целом. Проведя анализ найденных отклонений, аудитор дает рекомендации по совершенствованию системы внутреннего контроля на предприятии, ведению учета. Кроме того, может быть принято решение об увеличении размера выборки, проведении дополнительного исследования.

8. Оценка результатов и выводы по выборочной проверке.

В зависимости от использованного метода отбора аудитор проводит статистическую или нестатистическую оценку результатов. Задача аудитора на заключительном этапе - распространить обнаруженные в выборке ошибки на генеральную совокупность. Оценка может быть получена в виде конкретного суммового интервала, в пределах которого с заданной вероятностью лежит ошибка, либо в виде профессионального суждения аудитора об этой ошибке. Перед проведением аудита расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость необходимо осуществить планирование самой проверки, в соответствии, с которым аудитор должен так организовать свою деятельность, чтобы обеспечить ее высокое качество и быть уверенным, что в каждой конкретной ситуации применяются наиболее эффективные и действенные процедуры аудита.

Для успешного выполнения этих задач необходимо:

- изучить систему внутреннего контроля проверяемой единицы;

- ознакомиться с мерами, принятыми для выполнения рекомендаций предыдущего аудитора;

- составить план проверки, утвержденный директором аудиторской фирмы и директором проверяемого предприятия;

- подготовить документацию, необходимую для проведения аудита;

- осуществить аудит;

- составить квалифицированное аудиторское заключение, если результаты проверки предоставляют такую возможность.

Программа аудита расчетов с бюджетом по налогам призвана учитывать все направления аудита этого участка проверки. Особое внимание при планировании аудита необходимо обратить на рассмотрение вопросов, поднимавшихся при аудите расчетов с бюджетом на предприятии в прошлые годы. Изучить рекомендации, сделанные предыдущими аудиторами, а также предпринятые меры для устранения выявленных ошибок.

При составлении общего плана проведения аудита расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость на предприятии целесообразно предусмотреть следующие вопросы:

- условия договора на выполнение аудита;

- содержание аудиторского отчета, сроки его предоставления и другие способы передачи информации клиенту;

- установление уровней существенности решаемых задач;

- аудиторский риск;

- определение наиболее важных этапов и задач аудита;

- установленная законом ответственность аудитора;

- ответственность клиента за предоставленную бухгалтерскую отчетность и полноту другой необходимой информации;

- применяемая форма бухгалтерского учета;

- степень доверия к форме бухгалтерского учета и внутреннему контролю;

- сущность и объем аудиторских доказательств;

- работа внутренних аудиторов и масштабы их привлечения;

- привлечение экспертов.

Помимо документов, которые предоставит аудитору для проведения аудита расчетов с бюджетом по НДС на предприятии клиент, необходимо подготовить рабочие документы аудитора, в которых будет отражен весь ход аудиторской проверки.

Рабочие документы аудитора - записи аудиторов, соответствующие общепринятым стандартам - содержат обоснования выбора необходимых в данных условиях процедур и других решений, принимаемых в ходе проверки. Для проведения аудита налога на добавленную стоимость аудитору требуется следующий набор рабочих документов. [25, с.179]

1. Непрерывно ведущиеся документы (содержат информацию по вопросам, интересующих аудитора в течение многих лет проверки одного и того же клиента): копии Устава; заметки о предприятии, его продукции; копии текущих контрактов; финансовые отчеты и аудиторские отчеты прошлых лет.

2. Текущие аудиторские административные документы (содержат информацию о начальных стадиях планирования проверки): письмо о приглашении аудиторов или договор на проведение аудиторской проверки; документ о назначении аудиторов для выполнения проверки; докладная записка о встречах с руководством предприятия-клиента; предварительный аналитический обзор; начальные оценки эффективности и материальности; памятная записка о планировании; расписание проверки; перечень вопросов по внутреннему контролю; перечень вопросов по управленческому контролю; перечень вопросов по компьютерному контролю; оценка системы внутреннего контроля; аудиторская программа; рабочий план счетов Главной книги.

3. Документы аудиторской информации (содержат информацию по основным вопросам проверки): записи о выполненных процедурах; аудиторские таблицы и расчеты; карточки-замечания; решения, принятые в ходе проверки; аудиторские свидетельства. Эти документы свидетельствуют о качестве проверки. На их основании составляются выводы, а затем квалифицированное аудиторское заключение.

4. Заключительные документы (составляются на последней стадии аудиторской проверки): аудиторский отчет и рекомендации аудитора; аудиторское заключение.

Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость проводится в соответствии с внутрифирменными стандартами и выбранной методикой. Рекомендуется общая структура проведения аудита расчетов с бюджетом по НДС, которую можно разбить на следующие стадии:

- определение типа, структуры предприятия и управления им;

- изучение, оценка и проверка внутреннего контроля;

- планирование и последующий контроль аудита налогов;

- изучение и оценка формы и методов учета налогов;

- проверка хозяйственных операций и учетных регистров;

- проверка соответствия данных бухгалтерской отчетности учетным регистрам;

- проверка соответствия прибылей и убытков фактическим результатам деятельности;

- проверка правильности формирования налогооблагаемых баз действующему законодательству;

- анализ правильности расчета налоговых обязательств и корректность составления налоговых деклараций с целью определения достоверности и объективности информации, содержащейся в них;

- обобщение результатов проверки и составление аудиторского отчета.

3.2 Методика и процедуры аудиторской проверки операций расчетов с бюджетом по НДС

Исходя из цели аудита и требований Налогового кодекса РФ при проведении аудита НДС необходимо проверить следующие позиции: статус налогоплательщика; возможность применения налоговых льгот и правильность их использования; объект налогообложения; формирование налоговой базы; правомерность применения вычетов; составление и своевременность сдачи деклараций, а также своевременность уплаты налога.

Рассмотрим каждое из этих направлений более подробно, указывая на самые важные объекты проверки и выявляя ошибки аудируемой организации ЗАО «Уренгойремстройдобыча».

1. Проверка статуса налогоплательщика

Аудитору следует проанализировать объем выручки от реализации товаров (работ, услуг) аудируемой организации в проверяемом периоде. Если тенденция такова, что за три последовательных календарных месяца величина выручки от реализации (без учета НДС и налога с продаж) не превысила в совокупности 2 млн. руб., то организации имеют право на освобождение от обязанности плательщика НДС (ст.145 НК РФ). Если результаты проверки показывают, что организация имеет основания получить такое освобождение, то это должно быть зафиксировано в письменном отчете аудитора.

Помимо этого целесообразно проверить, были ли у аудируемой организации в проверяемом периоде следующие операции:

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

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

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

Если хотя бы одна из перечисленных операций имела место, то аудируемая организация в проверяемом периоде должна была выступать в качестве налогового агента (ст.161 НК РФ), т.е. она была обязана исчислять, удерживать и перечислять в бюджет НДС за контрагентов-налогоплательщиков. Следовательно, аудитору стоит убедиться, сделала ли это организация, а также проверить, правильно ли исчислена налоговая база и своевременно ли перечислен налог в бюджет. [25, с.183]

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

По результатам проверки ЗАО «Уренгойремстройдобыча» не является налоговым агентом.

2. Проверка возможности применения налоговых льгот и правильности их использования.

Проверка возможности применения налоговых льгот. Цель проверки возможности применения налоговых льгот - выявить, имеет ли основания организация воспользоваться льготами по НДС, поименованными в ст.149 НК РФ, и тем самым сэкономить на налоге в будущем. Если в ходе анализа операций аудируемого лица выяснится, что определенные операции могут не облагаться НДС (в соответствии с нормами ст.149 НК РФ), то этот факт следует зафиксировать в письменном отчете аудитора.

3. Проверка правильности использования льгот.

Если организация уже пользуется льготами, то аудитору целесообразно проверить, ведет ли она раздельный учет облагаемых и не облагаемых НДС операций (согласно п.4 ст.149 НК РФ). Необходимо проверить наличие у организации лицензии на льготируемые виды деятельности. На основании п.6 ст.149 НК РФ операции, перечисленные в этой статье, не подлежат налогообложению только при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих данные операции, соответствующих лицензий согласно Федеральному закону от 8.08.01 г. №128-ФЗ (в ред. по состоянию на 26.03.03 г.) «О лицензировании отдельных видов деятельности». Таким образом, без лицензии на льготируемые виды деятельности организация не имеет права пользоваться льготами.

При осуществлении проверки аудитору может потребоваться получение письменного объяснения аудируемого лица по поводу применения льгот по НДС. Однако полагаться лишь на этот вид аудиторских доказательств аудитор не может. Он должен получить исчерпывающие доказательства о правомерности применения льгот, используя для этого профессиональную компетентность, а при необходимости и официальное мнение эксперта по налогообложению. [7, с.234]

В ходе проверки выяснилось, что предприятие ЗАО «Уренгойремстройдобыча» имеет следующие льготируемые виды деятельности:

- Передача товаров, выполнение работ, оказание услуг безвозмездно в рамках благотворительной деятельности и в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях».

- Оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме.

Организация имеет следующие лицензии на осуществление льготируемых видов деятельности:

Лицензия №Г-946151 от 26.05.04 г. по 21.05.07 г. деятельность по оказанию финансовых услуг.

Лицензия №Д-188880 с 01.10.02 г. по 01.10.07 г. - на благотворительную деятельность.

4. Проверка объекта налогообложения.

Аудитор должен выявить ошибки, связанные с тем, что аудируемая организация либо не начислила НДС, когда это было нужно, либо, наоборот, начислила налог, когда этого не требовалось делать.

Выявление ошибок может осуществляться путем:

- просмотра данных аналитического бухгалтерского учета по движению товарно-материальных ценностей;

- ознакомления с содержанием отдельных договоров, в том числе договоров дарения, безвозмездной передачи, актов выполненных строительно-монтажных работ, учредительных договоров и т.п.

В ходе проверки выявлены следующие ошибки:

В июне 2005г. в рамках договора дарения не начислен НДС на стоимость передаваемого компьютера в сумме 5874 руб.

В августе не начислен НДС при передаче из одного структурного подразделения в другое ценностей непроизводственного назначения. Сумма неначисленного НДС - 1320 руб.

5. Проверка формирования налоговой базы

Аудитору следует обратить внимание на операций, по которым количество ошибок наибольшее. Это такие операции, как:

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

- Передача для собственных нужд. Аудитору стоит проверить операции по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд, точнее, цены, исходя из которых определяется налоговая база по НДС по этим операциям.

- Списание дебиторской задолженности. Ошибка заключается в том, что в налоговую базу по НДС не включаются суммы списанной дебиторской задолженности. А начислить налог при списании дебиторской задолженности требует п.5 ст.167 НК РФ. Делать это необходимо либо на день списания этой задолженности, либо на день истечения срока исковой давности.

- Получение штрафов, пеней, неустоек. Суммы полученных штрафных санкций не нужно включать в налоговую базу по НДС по следующим причинам. Объектом обложения НДС является реализация товаров, работ, услуг. Реализацией же товаров, работ и услуг согласно п.1 ст.39 НК РФ признается передача прав собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом другому лицу, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. С одной стороны, при уплате штрафов происходит реализация, ведь на суммы штрафов переходит право собственности от одного лица к другому. Но, с другой стороны, штрафы не являются ни товаром, ни работой, ни услугой (ст.38 НК РФ). Поэтому уплачивать с них НДС не следует. [7, с.240]

Таким образом, у аудитора есть достаточно оснований считать, что полученные штрафные санкции не увеличивают налоговую базу по НДС.

В ходе аудиторской проверки на предприятии ЗАО «Уренгойремстройдобыча» обнаружены следующие нарушения:

Организацией осуществляется передача права требования по договорам переуступка права требования. В соответствии со ст. 155 НК РФ и п. 2.3 ст. 167 моментом реализации признается дата передачи налогоплательщиком права требования третьему лицу на основании договора. В апреле (12.04.2005г.) долг СУМР-1 передан ООО «Союз» - 14760 руб., НДС уплачен в июле в сумме - 2460 руб., следовало в апреле.

В апреле также списана дебиторская задолженность, как нереальная к взысканию, по ОАО «Заполярстрой» в сумме 94218,0 руб. В соответствии с п. 5 ст. 167 НК РФ в случае неисполнения покупателем до истечения срока исковой давности по праву требования исполнения встречного обязательства, связанного с поставкой товаров (работ, услуг), датой оплаты признается наиболее ранняя из следующих дат:

1) день истечения указанного срока исковой давности;

2) день списания дебиторской задолженности,

Таким образом, в соответствии с вышесказанным в апреле следовало уплатить в бюджет со списанной дебиторской задолженности НДС в сумме 18843,60 руб. (на счете 62 задолженность числится без НДС).

6. Проверка правомерности применения вычетов.

При проверке правомерности применения вычетов по НДС аудитору следует:

- ознакомиться с организацией аналитического учета к счету 19 «НДС по приобретенным ценностям»;

- оценить качество учета и контроля операций;

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

- проверить соблюдение порядка и сроков осуществления вычетов.

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

При проверке правомерности применения налоговых вычетов на предприятии ЗАО «Уренгойремстройдобыча» выявлены следующие ошибки:

В январе, марте и мае 2005 г. был принят к вычету НДС на основании неправильно оформленных счетов-фактур на сумму: в январе - 15478 руб., марте- 8745,50 руб., мае - 2453 руб.

В январе был принят к вычету НДС по услугам сторонней организации на сумму 22881,36 руб., хотя данные услуги еще не были приняты к учету.

7. Проверка правильности составления налоговой декларации.

Объектом начисления НДС согласно ст.146 НК РФ являются обороты по реализации на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг). Поэтому аудитору нужно проверить соответствие данных по пункту 1 графы 4 налоговой декларации по НДС с данными строки «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» Отчета о прибылях и убытках (форма №2), учитывая, что декларация по НДС составляется за отчетный период, а форма №2 - нарастающим итогом.

Также аудитору стоит сравнить показатели пункта 5.1 «Сумма авансовых и иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг)» налоговой декларации по НДС с данными строки «Средства, полученные от покупателей, заказчиков» в части поступивших авансов Отчета о движении денежных средств. Сумма, указанная в налоговой декларации, должна быть не меньше суммы по строке из формы №4. В противном случае есть основания предполагать неполное включение или невключение в облагаемый оборот авансов и предоплат, т.е. занижение налоговой базы по НДС в налоговом периоде. [7, с.247]

Проверку правильности составления налоговой декларации проведем методом анализа налоговых деклараций. Метод анализа налоговых деклараций используется для подтверждения правильности заполнения налоговых деклараций и реальности отражения задолженности перед бюджетом в соответствующих статьях бухгалтерского баланса, т.е. непосредственно используется при проведении аудиторской проверки налога в составе обязательного аудита. Основные этапы применения метода:

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

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

3. Проверить расчет налоговых обязательств перед бюджетом.

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

5. Выяснить причины расхождения.

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

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

Используем метод анализа налоговых деклараций при проведении аудита расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость.

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость, в ЗАО «Уренгойремстройдобыча» используется балансовый счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и балансовый счет 68 «Расчеты с бюджетом».

Первый этап работы аудитора - построчный анализ «Налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость». Строки 010-210 - Реализация (передача) товаров, работ, услуг по соответствующим ставкам налога. Сумма налога по отгруженной продукции (выполненной работе и оказанным услугам) или имуществу отражается по дебету счетов 90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68-2 «Расчеты с бюджетом по НДС». [6, с.114]

В ЗАО «Уренгойремстройдобыча» выручка от реализации для целей налогообложения определяется по отгрузке. Также необходимо определить какие виды деятельности осуществляет предприятие, и по каким ставкам они облагаются. Всю необходимую информацию аудитор может получить из хозяйственных договоров, счетов-фактур, ведомостей №16.

Данные проверки начисленных сумм НДС заносятся в таблицу 3.2.1.

Таблица 3.2.1

Расчетная таблица для определения сумм НДС в 2005 г., начисленных с дебета счетов 90, 91 в кредит счета 68-2, руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Выручка  предприятия, всего | Облагаемая по  ставке 18% | Итого НДС |
| Январь | 4 534 691 | 4 534 691 | 816 244 |
| Февраль | 6 486 048 | 6 486 048 | 1 167 489 |
| Март | 2 759 003 | 2 759 003 | 496 621 |
| Апрель | 3 809 860 | 3 809 860 | 679 732 |
| Май | 4 529 076 | 4 529 076 | 815 234 |
| Июнь | 5 017 839 | 5 017 839 | 903 211 |
| Июль | 4 907 476 | 4 907 476 | 880 646 |
| Август | 4 027 189 | 4 027 189 | 724 894 |
| Сентябрь | 3 636 292 | 3 636 292 | 649 876 |
| Октябрь | 4 877 524 | 4 877 524 | 877 954 |
| Ноябрь | 5 224 080 | 5 224 080 | 940 334 |
| Декабрь | 5 535 665 | 5 535 665 | 996 420 |
| Итого за год | 39 707 474 | 39 707 474 | 7 133 946 |

Строки 230-250 - Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд и выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Сумма налога по переданным товарам, работам услугам для собственных нужд и по выполненным строительно-монтажным работам для собственного потребления отражается по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» и кредиту счета 68-2 «Расчеты с бюджетом по НДС».

Строки 260-300 - суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров (работ, услуг). По строкам 260-290 ЗАО «Уренгойремстройдобыча» отражает суммы авансовых платежей, полученных в счет предстоящего выполнения работ, оказания услуг. Сумма налога по авансовым платежам отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 68-2 «Расчеты с бюджетом по НДС».

Данные, полученные в ходе проверки этих операций, заносятся в таблицы 3.2.2, 3.2.3, 3.2.4.

Таблица 3.2.2

Расчетная таблица для определения сумм НДС в 2005 г., начисленных по переданным товарам (работам, услугам) для собственных нужд, руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Передача, всего | Облагаемая по  ставке 18% | Итого НДС |
|
| Январь | 21 567 | 21 567 | 3 882 |
| Февраль | 0 |  | - |
| Март | 46 790 | 46 790 | 8 422 |
| Апрель | 10 560 | 10 560 | 1 901 |
| Май | 34 789 | 34 789 | 6 262 |
| Июнь | 5 630 | 5 630 | 1 013 |
| Июль | 84 329 | 84 329 | 15 179 |
| Август | 101 275 | 101 275 | 18 230 |
| Сентябрь | 74 901 | 74 901 | 13 482 |
| Октябрь | 114 520 | 114 520 | 20 614 |
| Ноябрь | 62 358 | 62 358 | 11 224 |
| Итого за год | 556 719 | 556 719 | 100 209 |

Таблица 3.2.3

Расчетная таблица для определения сумм НДС в 2005 г., начисленных по выполненным строительно-монтажным работам для собственных нужд, руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Выполнение, всего | Облагаемая по ставке 18% | Итого НДС |
| Январь | 64 270 | 64 270 | 11 569 |
| Февраль | 55 376 | 55 376 | 9 968 |
| Март | 139 434 | 139 434 | 25 098 |
| Апрель | 31 469 | 31 469 | 5 664 |
| Май | 103 671 | 103 671 | 18 661 |
| Июнь | 16 777 | 16 777 | 3 020 |
| Июль | 251 300 | 251 300 | 45 234 |
| Август | 301 800 | 301 800 | 54 324 |
| Сентябрь | 223 205 | 223 205 | 40 177 |
| Октябрь | 301 889 | 301 889 | 54 340 |
| Ноябрь | 155 247 | 155 247 | 27 944 |
| Декабрь | 65 801 | 65 801 | 11 844 |
| Итого за год | 1 710 239 | 1 710 239 | 307 843 |

Таблица 3.2.4

Расчетная таблица для определения сумм НДС в 2005 г., начисленных с авансов, руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Авансы на начало месяца | НДС  по ставке 18% | Авансы полученные | НДС по ставке 18% | Засчитываемые в счет отгрузки | НДС  по ставке 18% | Авансы на конец месяца | НДС  по ставке 18% |
| Январь | 120000 |  | 450000 | 68644 | 540000 | 68644 | 30000 |  |
| Февраль | 30000 |  | 220000 | 33559 | 60000 | 9153 | 190000 | 24407 |
| Март | 190000 | 24407 |  | 0 | 180000 | 24407 | 10000 |  |
| Апрель | 10000 |  | 550000 | 83898 | 10000 |  | 550000 | 83898 |
| Май | 550000 | 83898 | 35000 | 5339 | 498700 | 76072,9 | 86300 | 13164 |
| Июнь | 86300 | 13164 | 345650 | 52726 | 400350 | 61070,3 | 31600 | 4820 |
| Июль | 31600 | 4820 | 100000 | 15254 |  |  | 131600 | 20075 |
| Август | 131600 | 20075 | 100000 | 15254 |  |  | 231600 | 35329 |
| Сентябрь | 231600 | 35329 |  | 0 | 225000 | 34322 | 6600 | 1007 |
| Октябрь | 6600 | 1007 | 2200000 | 335593 | 1500000 | 228814 | 706600 | 107786 |
| Ноябрь | 706600 | 107786 | 50000 | 7627 | 700000 | 106780 | 56600 | 8634 |
| Декабрь | 56600 | 8634 | 48000 | 7322 | 100000 | 15254,2 | 4600 | 702 |
| Итого | 2150900 | 299121 | 4098650 | 625218 | 4214050 | 624516 | 2035500 | 299822 |

После полного анализа начисленного НДС необходимо сопоставить суммы налога, полученные по расчетам аудитора с суммами налога, отраженными по строке 300 налоговой декларации (таблица 3.2.5)

Таблица 3.2.5

Сопоставление начисленного НДС с декларированным в 2005 г., руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Месяц | НДС, начисленный по расчетам аудитора | НДС по налоговой декларации | Расхождения (+;-) |
| Январь | 774 600 | 774 600 | 0 |
| Февраль | 1 091 269 | 1 043 197 | -48 072 |
| Март | 456 886 | 456 886 | - |
| Апрель | 657 420 | 660 420 | 3 000 |
| Май | 809 560 | 809 560 | - |
| Июнь | 826 566 | 826 566 | - |
| Июль | 824 586 | 823 952 | -634 |
| Август | 642 524 | 640 524 | -2 000 |
| Сентябрь | 649 876 | 649 876 | - |
| Октябрь | 708 962 | 708 962 | - |
| Ноябрь | 815 477 | 815 477 | - |
| Декабрь | 962 411 | 962 411 | - |
| Итого | 9 220 137 | 9 172 431 | -47 706 |

Строки 310-317 - сумма налога, предъявленная налогоплательщику и уплаченная им при приобретении товаров (работ, услуг), подлежащая вычету. Сумма налога, подлежащего вычету отражается по дебету счета 68-2 «Расчеты с бюджетом по НДС» и по кредиту счета 19 «НДС по приобретенным ценностям». Для определения сумм НДС к списанию необходимо суммы НДС по книгам покупок сопоставить с данными налоговой декларации.

Строка 340 - сумма налога, начисленная с авансов и предоплаты, засчитываемая в налоговом периоде при реализации (возврате авансов). При выполнении работ (услуг) под полученный аванс делается сторнировочная запись - кредит счета 68-2 и дебет счета 60. Выявленные при проверке суммы авансов, засчитанных при реализации, представлены в таблице 3.2.6.

Таблица 3.2.6

Расчетная таблица для определения сумм НДС по книгам покупок в 2005 г., руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Обороты по книге покупок | НДС по книге покупок | НДС по налоговой декларации | Расхождения (+; -) |
| Январь | 5 080 200 | 774 946 | 774 600 | -346 |
| Февраль | 6 838 734 | 1 043 197 | 1 043 197 | - |
| Март | 2 995 144 | 456 886 | 456 886 | - |
| Апрель | 4 349 136 | 663 428 | 660 420 | -3 008 |
| Май | 4 776 310 | 728 590 | 809 560 | 80 970 |
| Июнь | 5 418 600 | 826 566 | 826 566 | - |
| Июль | 5 401 464 | 823 952 | 823 952 | - |
| Август | 4 590 097 | 700 184 | 640 524 | -59 660 |
| Сентябрь | 3 200 342 | 485 161 | 485 161 | - |
| Октябрь | 3 875 624 | 591 197 | 591 197 | - |
| Ноябрь | 4 058 755 | 619 132 | 619 132 | - |
| Декабрь | 4 808 906 | 733 562 | 733 562 | - |
| Итого | 55 393 312 | 8 446 801 | 8 464 757 | 17 956 |

Строка 390 - сумма НДС, начисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период и строка 400 - сумма НДС, начисленная к возмещению за данный налоговый период. Эти строки являются чисто расчетными и не требуют дополнительной проверки аудитором бухгалтерских регистров.

Строка 430-440 - общая сумма НДС также является расчетной и не требующей аудиторской проверки.

При использовании метода анализа налоговых деклараций выявлено, что недоначислено налога: в феврале - 48072 руб., июле - 634 руб., августе - 2000 руб. и излишне начислено налога в апреле в сумме 3000 руб.

При проверке НДС к возмещению выявлено, что излишне возмещен НДС из бюджета в мае в сумме 80970 руб. и недовозмещен НДС в январе в сумме 346 руб., в апреле в сумме 3008 руб. и в августе - 59660 руб.

В результате недоплачен НДС в бюджет в сумме 65659 рублей.

Проверка своевременности сдачи деклараций и уплаты налога. Налогоплательщики, уплачивающие НДС ежемесячно, должны представлять налоговые декларации не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, не превышающими 2 млн. руб., вправе уплачивать налог исходя из фактической реализации товаров за истекший квартал - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Не позднее указанных сроков они должны и перечислить налог в бюджет соответственно за истекший месяц или истекший квартал.

На проверяемом предприятии нарушений по срокам сдачи налоговых деклараций не выявлено.

В 2005 году увеличились платежи по налогу на добавленную стоимость и единому социальному налогу. Для того, чтобы определить, как изменится величина НДС и ЕСН при изменении налоговой базы и ставки налога определяется коэффициент эластичности налога. В 2005 году законодательными органами государственной власти была изменена ставка налога на добавленную стоимость. Размер налоговой базы ЗАО «Уренгойремстройдобыча» вырос ввиду увеличения объемов хозяйственной деятельности. Для того, чтобы определить, как изменится величина НДС при изменении налоговой базы и ставки налога определяется коэффициент эластичности налога (таблица 3.2.7).

Таблица 3.2.7

###### Исходные данные для определения коэффициента эластичности НДС в 2005г.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Условные обозначения | 2004 год | 2005 год |
| Сумма налоговой базы, тыс.руб. | Б | 41 563 358 | 51 222 983 |
| Ставка налога, % | Ст. | 20 | 18 |
| Сумма налога, руб. | Н | 8 312 672 | 9 220 137 |

Рассчитывается общее изменение суммы налога:

ΔН = Н.отч. - Н.баз. = 9 220 137 - 8 312 672 = 907 465 руб.

Выявляется влияние изменения ставки на снижение суммы налога:

ΔНст. = Б.баз. \* Ст.отч. - Б.баз. \* Ст.баз.

ΔНст. = 41 563 358 \* 0,18 - 41 563 358 \* 0,20 = - 831 268 руб.

Выявляется влияние на изменение суммы налога изменения налоговой базы:

ΔНбаз. = Б.отч. \* Ст.отч. - Б.баз. \* Ст.отч.

ΔНбаз. = 51 222 983 \* 0,18 - 41 563 358 \* 0,18 = 1 738 733 руб.

Производится проверка:

ΔН = ΔНст. + ΔНбаз = +907 465 = -831 268 + 1 738 733 = +907 465 руб.

Таким образом, общее изменение суммы НДС в 2005 году по сравнению с 2004 годом составило +907 465руб., причем рост налоговой базы при неизменной ставке налога привел бы к росту налога на 1 738 733 руб., а снижение ставки налога без изменения размера налоговой базы повлекло бы за собой снижение суммы налога на 831 268 руб.

3.3. Аудиторский отчет о проверке НДС в ЗАО «Уренгойремстройдобыча»

Результатом аудиторской проверки является заключение аудиторской фирмы. Информация, содержащаяся в аудиторском заключении, должна быть доступна и понятна всем потенциально заинтересованным в ней пользователям. Поскольку пользователи зачастую сталкиваются с необходимостью принятия управленческих решений, основой которых являются результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности потенциальных партнеров, а аудиторское заключение отражает достоверность финансовой отчетности, на основе которой осуществляется анализ, то существует объективная необходимость единообразного порядка составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности. Основные требования к форме и содержанию аудиторского заключения установлены Российским Правилом (стандартом) №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности». [7, с.274]

Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой отчетности аудируемых лиц, содержащим выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации о достоверности финансовой отчетности аудируемого лица во всех ее существенных отношениях и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Аудитор должен руководствоваться следующими принципами составления аудиторского заключения:

- выразить четко сформулированное мнение о финансовой отчетности;

- при составлении аудиторского заключения аудитор должен принимать во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате аудита. Существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность отчетности;

- не допускать исправлений в аудиторском заключении;

- аудиторское заключение не может и не должно трактоваться аудируемым лицом и заинтересованными пользователями как гарантия аудиторской фирмы в том, что другие обстоятельства, оказывающие или способные оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, не существуют.

Аудиторское заключение включает в себя:

- наименование аудируемого лица;

- наименование адресата;

- сведения об аудиторе: организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора - фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица; местонахождение; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; номер, дата выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности; наименование органа, выдавшего лицензию, и срок ее действия;

- сведения об аудируемом лице: организационно-правовая форма и наименование; местонахождение; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;

- вводную часть;

- часть, описывающую объем аудита;

- часть, содержащую мнение аудитора;

- дату аудиторского заключения;

- подпись аудитора. [6, с.215]

Аудиторское заключение адресуется лицу, предусмотренному договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров и т. п.

В аудиторском заключении указывается на тот факт, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой отчетности возложена на аудируемое лицо. А также заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении мнения о достоверности этой финансовой отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Если проверка расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость на предприятии проводилась на основании договора по проведению обязательной аудиторской проверки, результатом которой явилось аудиторское заключение, то этот документ имеет юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Если проверка расчетов с бюджетом по НДС осуществлялась в рамках контракта по проведению инициативного аудита или налоговой экспертизы (с целью минимизации налоговых платежей), заключение и рекомендации по ней отражаются в аудиторском отчете о проделанной работе. [6, с.167]

На основании выявленных в ходе проверки нарушений можно дать следующие рекомендации:

- принять меры для улучшения состояния внутреннего контроля на предприятии;

- внести необходимые исправления в бухгалтерский учет;

- доплатить в бюджет недоперечисленные суммы налога;

- подготовить уточненные налоговые декларации по НДС за январь, февраль, апрель, июль и август 2005 года.

В заключение можно отметить, что, по мнению аудиторов, приложенная схема расчетов ЗАО «Уренгойремстройдобыча» с бюджетом по НДС и цифровые данные во всех существенных аспектах отражают состояние расчетов упомянутой организации по состоянию на 31.12.2005 года.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение следует подвести несколько основополагающих выводов, с целью которых проводилось исследование учета и аудита расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость является косвенным федеральным налогом, который представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства; причем бремя уплаты налога на добавленную стоимость реально падает на потребителя товаров (работ, услуг).

Объектом налогообложения выступают: реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, передача на товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций; выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Сумма налога, предъявляемая покупателю товаров, определяется как процентное отношение установленной налоговой ставки от налоговой базы. Последняя определяется исходя из свободных цен либо исходя из государственных регулируемых цен (тарифов) без НДС. Исключения составляют: реализация имущества, подлежащего учету по ценам, включающим сумму уплаченного НДС; реализация сельскохозяйственной продукции, закупленной у физических лиц (не являющихся плательщиками НДС).

Для исчисления НДС применяются налоговые ставки в размере 0, 10 и 18%. Кроме того, при реализации товаров, (работ, услуг) по ценам и тарифам, включающим в себя НДС, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, организации вправе применять расчетный метод определения налоговой ставки.

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику поставщикам при приобретении им товаров, работ, услуг, либо уплаченные им на таможне при ввозе товаров на территорию РФ подлежат включению в состав налоговых вычетов, уменьшающих задолженность организации по НДС. НДС, подлежащий уплате организацией в бюджет, определяется как разница между налогом, подлежащим получению от покупателей по проданной им продукции, работам, услугам и другим объектам налогообложения и налогом, уплаченным поставщикам и подрядчикам за приобретенные у них материальные ценности, работы, услуги, стоимость которых относится на издержки производства. Налоговым периодом по НДС может выступать календарный месяц для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС и налога с продаж, превышающими 2 млн. руб., для остальных налогоплательщиков - квартал.

НДС является на сегодняшний день самым значимым налогом в РФ, так как его доля в налоговых сборах в федеральный бюджет является самой большей, она составила в 2005 году 36% от всех налоговых поступлений в федеральный бюджет РФ.

На примере ЗАО «Уренгойремстройдобыча» рассмотрен расчет НДС к уплате в бюджет за сентябрь 2005 года. По итогам расчета определена сумма начисленного налога - 674588 руб. и сумма налога, подлежащая возмещению из бюджета - 637703 руб. Как разница между этими показателями определяется сумма налога, подлежащая к уплате в федеральный бюджет - 36885 руб.

Налог на добавленную стоимость представляет собой один из самых сложных для расчета налогов. Ошибки в его расчете можно встретить практически в каждой организации. Поэтому в ходе аудиторской проверки аудитору следует обратить особое внимание на правильность исчисления и уплаты данного налога.

Исходя из цели аудита и требований НК РФ, при проведении аудита НДС были проверены следующие позиции: статус налогоплательщика; возможность применения налоговых льгот и правильность их использования; объект налогообложения; формирование налоговой базы; правомерность применения вычетов; составление и своевременность сдачи деклараций, а также своевременность уплаты налога. В ходе проверки выявлено, что предприятие имеет льготируемые виды деятельности и имеет соответствующие лицензии. При проведении проверки обнаружены нарушения в исчислении налога.

Применяя метод анализа налоговых деклараций, выявлена недоплата налога в бюджет в сумме 65662 рубля.

По результатам проверки даны рекомендации руководству ЗАО «Уренгойремстройдобыча» по улучшению состояния расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость. Необходимо внести исправления в бухгалтерский учет, доплатить в бюджет недоперечисленные суммы налога, подготовить уточненные налоговые декларации, улучшить состояние внутреннего контроля на предприятии.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Абанкина И., Абанкина Т., Высоковский А. Налоговое планирование. // Финансы, 2005, №8, с. 13-18.

2. Авакьян С.А. Налог на добавленную стоимость: природа, эволюция, современность. - М.: РЮИД, «Сашко», 2006. - 235 с.

3. Аренс Э.А., Лоббен Дж.К. Аудит. Пер. с англ. / Под ред. В.Я.Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 365 с.

4. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие. - М.: ИКЦ «Март», 2006. - 468 с.

5. Аудит предприятия. Методология аудиторской проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия: Учебное пособие /Сост. В.В. Нитецкий, Н.Н. Кудрявцев. - М.: Дело, 2006. - 454 с.

6. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. В.И. Подольского. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2005. - 398 с.

7. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. Издание перераб. и доп. - М.: Информационно-издательский дом «Филинъ», 2005. - 434 с.

8. Большаков Н.С. Необходимость совершенствования НДС. // Финансы, 2006, №2, с. 4-11.

9. Бухгалтерский учет / Под ред. П.С. Безруких. - М.: Бухгалтерский учет, 2004. - 523 с.

10. Бухгалтерский учет / Под ред. Ю.А. Бабаева. - М.: ТК Велбби, Изд-во Проспект, 2005. - 621 с.

11. Бухгалтерский учет/Под ред. И.Е. Тишкова А.И. - М.: Высшая школа, 2006. - 439 с.

12. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. №145-ФЗ.

13. Волков Н.Г. Бухгалтерский учет и отчетность на предприятии. - М.: Дело и право, 2005. - 513 с.

14. Волкова Н.Д., Лихтерман С.С., Ревазов М.А. Налоговая система России. - М.: МГУ, 2005. - 385 с.

15. Воронин А.Г., Лапин В.А., Широков А.Н. Налоговая система Российской Федерации. - М.: Деловая литература, 2004. - 356 с.

16. Вылкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. - СПб.: Питер, 2005. - 328 с.

17. Горский И.В. Налоги в рыночной экономике. - М.: Страховое общество «Анкил», 2003. - 418 с.

18. Горский И.В. Оптимизация налогообложения и способы минимизации налоговых платежей. - М.: Страховое общество «Анкил», 2003. - 418 с.

19. Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая, вторая и третья).

20. Грязнова Н.Ф. Анализ мирового опыта начисления налога на добавленную стоимость. - М.: ВНИИКИ, 2004. - 223 с.

21. Дадашев А.З., Кирина Л.С. Налоговое планирование в организации. Учебно-практическое пособие. - М.: Книжный мир, 2005. - 168 с.

22. Евстигнеев Е.Н. Основы налогового планирования. - СПб.: Питер, 2006. - 288 с.

23. Ефимова О.В. Бухгалтерский учет в современных условиях. - М.: Бухгалтерский учет, 2004. - 403 с.

24. Закон РФ от 21 мая 1993 г. №5006-I «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

25. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. - М.: ИНФРА-М, 2005. - 450 с.

26. Камышанов П.И., Камышанов А.П., Камышанова Л.И. Практическое пособие по бухгалтерскому учету. - М.: Элиста: АПП «Джангар», 2006. - 527 с.

27. Кожинов В.Я. Отраслевые особенности налогообложения и учета. - М.: Инфра-М, 2004. - 215 с.

28. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. - М.: Финансы и статистика, 2005. - 428 с.

29. Козырин А.Н. Некоторые проблемы российского законодательства о НДС. // Журнал российского права», 2006, №2, с. 7-13.

30. Комментарий к Налоговому кодексу РФ части первой и второй (в редакции Федерального закона от 9 июля 1999 г.) / Под ред. Петровой Г.В. - М.: НОРМА-ИНФРА-М, 2006. - 414 с.

31. Комментарий к Налоговому кодексу РФ части второй (в редакции Федерального закона от 22 июля 2005 г.) / Под ред. Максимовой К.Р. - М.: Прогресс-Эко, 2006. - 314 с.

32. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2004. - 367 с.

33. Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г.).

34. Крупнина Т.А. Налоговый менеджмент на предприятиях. // Экономика, 2005, №3, с. 22-29.

35. Ланина И.Б. Новое о НДС. // Справочник экономиста, 2006, №4, с. 68-72.

36. Мельник А.А. Налогообложение в условиях регрессивной экономии. // Налоговое обозрение, 2006, №2, с. 37-43.

37. Налоговый кодекс Российской Федерации - часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ.

38. Никитин С.М., Глазова Е.С., Степанова М.П. Экономическое развитие НДС. // Деньги и кредит, 2005, №1, с. 55-65.

39. Панков В. Идет ли в России налоговая реформа? // Российский экономический журнал, 2004, №11-12, с. 19-26.

40. Пеппер Джон Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. - М.: Инфра-М, 2003 - 379 с.

41. Петрова Г.В., Концептуальные проблемы теории и практики правового регулирования отношений по НДС. // Законодательство и экономика, 2006, №7, с. 10-14.

42. Письмо Департамента налоговых реформ Минфина РФ от 10 июля 2003 г. №04-05-17/100 «О совершенствовании налоговой системы».

43. Письмо Правительства РФ от 26 мая 2002 г. №1684п-П13 «О первоочередных мерах по реформированию налоговой системы Российской Федерации».

44. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 6 июля 1999г. №43н. - 14 с.

45. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. №33н. - 16 с.

46. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утв. приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. №60н).-21 с.

47. Практическая налоговая энциклопедия. Том 3. Судебная практика по налоговым спорам. / Под ред. Брызгалина А.В., 2005. - 418 с.

48. Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. №67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». - 9 с.

49. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации». - 28 с.

50. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99». - 15 с.

51. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».- 17 с.

52. Приказ Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. №60н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98». - 23 с.

53. Распоряжение Правительства РФ от 28 февраля 2003 г. №252-р «О плане действий Правительства РФ на 2003 г. по реализации основных направлений социально-экономического развития РФ».

54. Рукавишникова И.В. Некоторые особенности метода правового регулирования финансовых отношений по НДС. // Журнал российского права, 2006, №3, с. 14-16.

55. Указ Президента РФ от 21 июля 1999 г. №746 «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации».

56. Федеральный закон от 06.06.05. №58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации».

57. Федеральный закон от 22 июля 2005 г. №119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации».

58. Финансовый учет: Учебник / Под ред. В.Г. Гетьмана. - М.: Финансы и статистика, 2005. - 412 с.

59. Фролов П.Д. Типовые элементы организации бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2005. - 390 с.

60. Хритиан В.Ф. О направлениях развития налоговой реформы. // Финансы, 2006, №1, с. 29-32.

61. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы. - М.: Финансы, 2003. - 284 с.