С О Д Е Р Ж А Н И Е

**Введение . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 3**

**ГЛАВА I. Налоговая система РФ. Понятие и сущность НДС**

1.1. Налоговая система РФ **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 10**

1.2. НДС, как составная часть налоговой системы РФ **. . . . . . . . . . . 14**

1.3. Зарубежный опыт налогообложения добавленной

стоимости **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 19**

**ГЛАВА II. Организация учета НДС на предприятиях**

2.1. Определение налогооблагаемого оборота **. . . . . . . . . . . . . . . . . . 26**

2.2. Льготы при налогообложении отдельных товаров,

работ, услуг **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 30**

2.3. Применение счетов-фактур на предприятиях общественного пи-

тания **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 35**

2.4. Порядок исчисления НДС по основным средствам и нематери-

альным активам **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 38**

2.5. Особенности исчисления НДС на предприятиях общественного

питания (на примере деятельности ООО "Торговое предприятие

Экспресс" кафе "Старт")  **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 42**

**ГЛАВА III. Методика проведения аудита НДС на предприятиях**

3.1. Аудит налогооблагаемого оборота при реализации товаров, ра-

бот и услуг в условиях рыночной экономики **. . . . . . . . . . . . . . . . . . 45**

3.2. Основные вопросы аудита счетов-фактур и ведения книг учета

продаж и покупок **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 56**

3.3. Аудиторская проверка на ООО "Торговое предприятие Экс-

пресс" кафе "Старт" **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 63**

**Заключение . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 67**

**Литература . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 71**

**ВВЕДЕНИЕ**

Создание налоговой системы, отвечающей рыночной экономики, началось на рубеже 1991-1992 гг. Настоятельная потребность в новой налоговой системе была обусловлена тем, что именно в этот период был взят твердый курс на коренное преобразование экономических отношений, переход к рынку.

Необходимо было в сжатые сроки разработать систему законодательного обеспечения и правового оформления налоговой системы, создать адекватный механизм ее реализации и на этой основе развернуть работу по финансовому обеспечению бюджетной системы России, бюджетов республик в составе Российской Федерации, краев, областей, автономных образований, гг. Москвы и Санкт-Петербурга. По существу задача состояла в том, чтобы создать необходимые условия для функционирования хозяйственного механизма, жизнедеятельности общества и государства в целом.

Становление налоговой системы происходит в условиях экономического и социального кризиса. Спад производства, информация, возрастающий дефицит федерального бюджета, рост цен, снижение уровня жизни народа, состояние социальной напряженности - все это, безусловно, влияет на решения, принимаемые по тем или иным вопросам налоговой политики и налогового законодательства.

Важное значение для единства налоговой системы имеет принцип однократности обложения налогом, заложенный в действующем налоговом законодательстве, а также единый подход к определению прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов.

Введение в действие новой системы косвенных налогов преследовало цель создания реальных условий для финансового оздоровления экономики за счет пропорционального увеличения налоговых поступлений в зависимости от изменения уровня цен, а также решения задач повышения доходной базы бюджета.

В соответствии в Законом Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" от 06.12.91 г. № 1992-1 этот налог представляет собой налог, взимаемый с каждого акта купли-продажи, начиная со стадии производства и кончая продажей товаров, работ и услуг конечному потребителю.

Плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС) выступают все предприятия, производящие и реализующие продукцию производственно-технического назначения, товары народного потребления, платные работы и услуги.

Налог на добавленную стоимость, как и налог на прибыль, в настоящее время является основой доходной части федерального бюджета. В 1992 году его доля от поступлений в консолидированный бюджет всех уровней составила 43 %, а в федеральный бюджет - 61 %, в 1996 году соответственно 50 % и 65 %.

По предложению Государственной налоговой службы Российской Федерации и Министерства финансов Российской Федерации в феврале, мае, июне и декабре 1992 года в Закон "О налоге на добавленную стоимость" были внесены существенные изменения в целях ослабления налогового бремени и осуществление реальной адресной социальной защиты населения.

Так, были освобождены от уплаты НДС:

- платные медицинские услуги для населения, изделия медицинского назначения, протезно-ортопедические изделия и медицинская техника, лекарственные средства;

- продукция собственного производства колхозов, совхозов и других сельскохозяйственных предприятий, реализуемая в счет натуральной оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы.

С 1992 года были освобождены также от уплаты этого налога стоимость приобретаемых гражданами жилых помещений в домах государственного и муниципального жилищного фонда (в порядке приватизации), услуги вневедомственной охраны Министерства внутренних дел Российской Федерации, установлен ряд льгот для предприятий, использующих труд инвалидов и другое.

В июне 1992 года в целях усиления социальной защиты населения принято решение о снижении с 1993 года ставок налога на добавленную стоимость до 10 % по продовольственным товарам (кроме подакцизных) и товарам детского ассортимента и до 20 % по остальным товарам, работам и услугам, включая подакцизные продовольственные товары.

Существенные коррективы в систему налога на добавленную стоимость были внесены Законом Российской Федерации от 22 декабря 1992 года. Самым значительным среди этих изменений является введение с 1 февраля 1993 года налога на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, что позволило создать на внутреннем рынке равные конкурентные условия для отечественных производителей товаров и импортеров аналогичной продукции.

В последующие годы Правительство РФ также принимало дополнительные решения по налогу на добавленную стоимость, направленные на защиту отечественных товаропроизводителей и дополнительный контроль за поступлением налога в бюджет государства.

25 декабря 1996 года Государственной Думой принят пакет поправок к действующему правовому законодательству, внесенных Правительством РФ в июле 1996 года к проекту бюджета на 1997 год.

Советом Федерации одобрены все принятые налоговые законы за исключением закона о внесении изменений в законодательство по НДС.

Основной причиной отклонения данного законопроекта явилось непринятие депутатами предложенного варианта применения льгот при строительстве жилых домов. Законом устанавливалась льгота только по отношению к жилым домам массового применения. Таким образом, до окончательного решения данного вопроса остался в силе ныне действующий порядок применения льготы, согласно которому от НДС освобождаются работы по строительству жилых домов, производимые с привлечением средств бюджетов всех уровней и целевых внебюджетных фондов, при условии, что эти средства составляют не менее 40 % от стоимости этих работ.

С целью защиты отечественных товаропроизводителей Законом, принятым Государственной Думой и отклоненным Советом Федерации, предлагается упразднить действующие льготы по техническому оборудованию, комплектующими и запасными частями к нему, транспорту общественного пользования, специальными транспортными средствами для нужд медицинской скорой помощи, пожарной охраны, органов внутренних дел. Однако, в случае упразднения указанных льгот, по контрактам, заключенным до вступления в силу закона и зарегестрированным в таможенных органах, НДС в 1997 году при ввозе на территорию России этих товаров взиматься не будет.

Помимо этого предполагается внести изменения в Закон РФ "О налоге на добавленную стоимость" об исключении из определения места реализации работ и услуг, используемого сейчас в целях применения этого налога, положение о месте фактического осуществления перевозок в зависимости от покрываемого расстояния на территории России. Учитывая географическую протяженность территории нашего государства, действие данной нормы создает неравные условия налогообложения для перевозчиков импортных грузов (согласно статье 5 Закона, перевозка экспортных грузов не облагается налогом независимо от расстояния маршрута), так как в настоящее время освобождение от НДС можно получить только в случае, если менее половины всей протяженности перевозки приходится на территорию России.

Поскольку Совет Федерации не одобрил Федеральный закон о внесении очередных изменений в законодательство по НДС, судьба этого закона будет решаться после его повторного рассмотрения депутатами обеих палат Парламента.

Введение с начала 1997 года счетов-фактур для действия в России НДС не лишает налогоплательщиков права уплаты налога в зависимости от выбранного ими порядка определения объема реализованных товаров, работ и услуг. Это положение сохраняется до внесения соответствующих изменений в налоговое законодательство.

Что касается счетов-фактур, то основные моменты системы их применения изложены в постановлении Правительства РФ от 29.07.96 г. № 914 "Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость" и письме Минфина России от 25.12.96 г. № В3-6-03/890, 109 "О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость с 1 января 1997 года".

Необходимо отметить, что счета-фактуры являются обязательными документами для всех плательщиков НДС, в том числе филиалов (отделений, других обособленных подразделений предприятий) - самостоятельных налогоплательщиков; для предприятий с иностранными инвестициями, осуществляющих производственную и иную коммерческую деятельность; для иностранных предприятий, состоящих на учете в налоговых органах; для малых предприятий, не перешедших на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и для других плательщиков этого налога.

Налогоплательщиками, на основании счетов-фактур, производятся расчеты по НДС для его уплаты в бюджет, то есть определяется сумма НДС, полученная по реализуемым товарам (работам, услугам), и величина налога, принимаемая к зачету (возмещению из бюджета) по оплаченным (оприходованным) материальным ресурсам производственного назначения и товарам приобретенным для перепродажи.

Поскольку счета-фактуры являются инструментом дополнительного контроля налоговых органов за уплатой НДС и будут использоваться ими для встречных проверок налогоплательщиков с целью выявления фактов уклонения от налогообложения и необоснованного предъявления к зачету (возмещению) сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), контроль и ответственность за правильностью применения счетов-фактур возлагается на руководителей предприятий (организаций) или уполномоченных ими лиц.

В настоящее время НДС является одним из основных налоговых источников бюджетов всех уровней. В связи с этим оправдана озабоченность о полноте его сборов. Счета-фактуры (отдельные документы для расчетов по НДС) широко применяются в мировой практике и безусловно играют позитивную роль при решении проблем с поступлениями средств в бюджет государства.

**Целью дипломной работы** является изучение учета и расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость на примере организации общественного питания. Общество с ограниченной ответственностью "Торговое предприятие Экспресс" кафе "Старт" было создано в феврале 1997 года. Деятельность предприятия заключает в себе оказание услуг населению в области общественного питания.

***Глава № 1. Налоговая система Российской Федерации. Понятие и сущность налога на добавленную стоимость***

1.1. Налоговая система Российской Федерации в 1998 г.

Стержневой частью экономических реформ России является налоговое законодательство, которое должно урегулировать отношения субъектов хозяйствования различных организационно-правовых форм, форм собственности и направлений их деятельности с государством. Необходимо создать для них равные стартовые условия и возможности ускоренного развития для тех организаций, деятельность которых в наибольшей мере соответствует решению первостепенных задач страны.

Налоговая система, которая формировалась в 1991-1992 гг. , не могла предусмотреть все особенности рыночной экономики, предвидеть те сложности и трудности, с которыми придется столкнуться при становлении новых отношений хозяйствования. Поэтому в основные законы, принятые в начале реформ, вносилось множество уточнений и дополнений, часто противоречивых, нелогичных. Многие нормы отменялись и вновь вводились по несколько раз.

Однако сейчас стало совершенно очевидным, что некоторые базовые нормы устарели; это и определило необходимость проведения налоговой реформы. Реформа готовилась уже в 1993-1996 гг. Но годом масштабной налоговой реформы должен был стать 1997 год, в течении которого предполагается полностью принять Налоговый кодекс Российской Федерации (все четыре его части). Если налоговый кодекс начнет полностью действовать с 1998 года, то создадутся условия для ускоренного завершения экономических реформ и стабилизации экономики. В налоговом кодексе в соответствии с Конституцией РФ будут определены общие принципы налогообложения, установлены права всех субъектов и процессуальные нормы их отношений, четко обоснованно применение "силовых" методов (арест счетов, имущества), как и кто может установить отсрочки платежей.

***Важнейшей задачей*** ***государства*** при выборе и проведении налоговой политики является гарантия стабильности и предсказуемости налогового законодательства. При отсутствии этих условий налогоплательщику трудно планировать экономическую деятельность, а в России будет сохраняться климат, неблагоприятный для инвестиций и развития экономики.

***Вторая задача*** связана с упрощением и рационализацией действующей налоговой системы на основе сокращения числа налогов и снижения налогового бремени на законопослушных налогоплательщиков. При этом налоговую систему необходимо сделать более справедливой, а налоговое бремя распределить более равномерно между различными субъектами экономической деятельности, в частности за счет пересмотра и общего сокращения налоговых льгот.

Для повышения действенности налоговой системы необходимо пересмотреть подходы к возникновению и исполнению налогового обязательства, порядок уплаты налогов и отношений между налоговыми органами, налогоплательщиками и другими участниками налоговых отношений и ужесточить контроль за уплатой налогов.

В краткосрочной перспективе существенного изменения налогового режима не произойдет. В 1998 год Россия вступает со старой налоговой системой, которая подверглась не слишком серьезным изменениям. При этом отменяются некоторые налоговые льготы, перекрываются отдельные способы ухода от налогообложения, рационализируется выполнение отдельных налоговых процедур, устанавливается единый порядок уплаты акцизов российскими производителями и импортерами подакцизной продукции. С большей степенью уверенности можно прогнозировать, что уже с середины следующего года начнется радикальное преобразование налоговой системы.

Такая уверенность базируется на том, что первая (общая) часть Налогового кодекса уже прошла основные согласительные процедуры в Государственной Думе и может быть введена в действие до принятия всех остальных частей, поскольку регулирует в основном общие вопросы налогообложения и создает правовой фундамент построения налоговой системы.

Несмотря на то, что в общей части Налогового кодекса нет разделов, посвященных отдельным налогам, в случае применения этой части Налогового кодекса наша налоговая система выйдет на качественно новый уровень.

В соответствии с Налоговым кодексом число налогов будет сокращено в 5-6 раз по сравнению с действующей налоговой системой, в частности за счет налогов, введенных на региональном и местном уровнях. Будут отменены многие "дорогие" для сбора и сложные в администрировании налоги, а также налоги, уплачиваемые со всей выручки предприятий (например, налог на пользователей автомобильных дорог и местный налог на содержание социально-культурной сферы). Некоторые налоги, имеющие сходные налогооблагаемые базы и налогоплательщиков, будут объединены.

В результате не только снизится налоговое бремя на законопослушных налогоплательщиков, но и сама налоговая система станет более простой и понятной, а налоговый режим должен стать стабильным и единым для всей России.

Налоговая система должна стать более справедливой, не допускающей, в частности, необоснованных налоговых преимуществ и привилегий для одних предприятий за счет более жесткого налогообложения других.

Вместе с тем допускается определенная дифференциация подходов к налогообложению отдельных видов деятельности в целях поддержки тех производств, которые необходимы для ускоренного развития и решения первоочередных задач страны в целом или отдельных регионов. В частности, на региональном уровне такая дифференциация может успешно реализоваться через регулирование налогообложения субъектов малого бизнеса.

Предполагается подвергнуть значительной ревизии налоговые льготы по большинству налогов, с целью сокращения их числа и объемов. Сокращение налоговых льгот наряду с привлечением к налогообложению лиц, сегодня на законных основаниях не являющихся налогоплательщиками, должно представить дополнительные возможности для либерализации налоговой системы, включая отмену ряда налогов, снижение ставок по отдельным налогам и применение общепринятых в мировой практике правил определения налогооблагаемой базы.

Будут пересмотрены как составы налоговых нарушений, так и штрафы за эти нарушения. По сравнению с сегодняшними размеры штрафов должны быть существенно снижены.

По-новому решаются вопросы предоставления отсрочек по уплате налогов, а также возврата излишне уплаченных либо неправомерно взысканных налогов. В частности, неправомерно взысканные налоговыми органами налоги подлежат возврату с процентами, начисляемыми со дня взыскания, а излишне уплаченные налоги - с процентами, начисляемыми со дня, установленного для возврата этих сумм.

После введения Налогового кодекса в действие в полном объеме будут трансформированы также основные налоги. К таким базовым налогам относится налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль, подоходный налог, налог на недвижимость и использование природных ресурсов.

1.2. НДС, как составная часть налоговой системы Российской Федерации

*Налог на добавленную стоимость (НДС)* - один из видов налога на потребление, широко применяемый в мировой практике налогообложения. Помимо НДС к налогам на потребление или, к так называемым косвенным налогам, относятся налог с оборота, налог с продаж, акцизы и некоторые другие налоги и сборы. Косвенные налоги включаются в цены товаров, работ, услуг и, в отличие от прямых налогов на доходы, уплачиваются в бюджет за счет средств покупателей, заказчиков и клиентов, оплачивающих приобретаемые ими материальные блага (ресурсы) для своей производственной и непроизводственной деятельности, а также для личного потребления.

НДС успешно применяется в большинстве стран с рыночной экономикой уже более 30 лет. Так, в странах Западной Европы этот налог введен в конце 60-х годов (Германия, Дания, Нидерланды, Франция, Швеция) и начале 70-х годов (Бельгия, Великобритания, Италия, Люксембург, Норвегия). НДС, как основной налог на потребление, взимается в 35 странах Азии, Африки и Латинской Америки.

В Российской Федерации НДС действует с 1 января 1992 года. Введение НДС в нашей стране обусловлено началом проведения масштабной экономической реформы, внедрении в экономику рыночных отношений, переходом к свободным рыночным ценам на большинство товаров, работ и услуг. НДС, введенный вместе с акцизами на отдельные товары, фактически заменил ранее действующий налог с оборота (и применявшийся в 1991 году налог с продаж). При этом НДС несравнимо превзошел налог с оборота по своей роли и значении в финансировании доходов бюджетов всех уровней, в воздействии на экономику и финансы предприятий, в определении ценовых пропорций (по численности налогоплательщиков, определению облагаемого оборота, по сложности исчисления платежей в бюджет).

В настоящее время НДС - один из основных источников налоговых поступлений российского бюджета. В первом полугодии 1996 года более 55 % доходов от налоговых платежей бюджетов всех уровней получены за счет НДС.

За время действия НДС в России ставка налога снижена с 28 % до 20 %, на большинство продовольственных товаров и ряд товаров детского ассортимента установлена пониженная ставка в размере 10 %, имеется широкий перечень налоговых льгот.

Как и в других государствах, применяющих НДС, в российском налоговом законодательстве предусмотрены положения в соответствии с которыми исключаются из налогообложения обороты, по которым достаточно сложно определить базу для исчисления этого налога. К таким операциям относятся:

- банковские операции;

- операции по страхованию и перестрахованию;

- операции, связанные с обращением денег, ценных бумаг;

- обороты казино, игровых автоматов, выигрыши.

Согласно мировой практике применения НДС этим налогом не облагаются товары, производимые для реализации на экспорт, и одновременно налог взимается при ввозе (импорте) товаров из-за рубежа. Такая система действует и в России, однако, в отличие от большинства "западных" схем НДС, в российском налоговом законодательстве предусмотрено освобождение от налога многих товаров при их ввозе в рамках внешнеторговых контрактов.

Несмотря на многочисленные льготы, большинство предприятий и организаций, их филиалы и структурные подразделения являются плательщиками НДС в бюджет. В связи с этим в полной мере ими ощущается тяжесть бремени этого налога. Кроме того, постоянно вносимые в налоговое законодательство и инструктивные указания изменения и дополнения делают НДС одним из наиболее трудных налогов для понимания, сложным для исчисления, уплаты и контроля со стороны налоговых органов.

В соответствии с Законом РФ "О налоге на добавленную стоимость" НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения. Добавленная стоимость исчисляется как разница между стоимостью реализуемых товаров, работ, услуг и стоимостью материальных затрат производственного назначения. Однако объектом обложения налогом является не созданная добавленная стоимость, а обороты в процессе ее реализации. Применение действующей ставки налога к цене реализуемых товаров (работ, услуг) и одновременный зачет (возмещение налога по материальным ресурсам, необходимым для их производства), позволяет исчислить сумму налога, соответствующую созданной в процессе производства и обращения добавленной стоимости.

Поскольку в ходе финансово-экономической деятельности налогоплательщиков проследить процесс создания отдельно взятого товара (работы, услуги), а также расход на него материалов, сырья, прочих затрат и, в конечном итоге, оплату только этого товара (работы, услуги) практически невозможно, в оборот, облагаемый НДС, включаются все денежные средства, полученные в отчетном периоде от других предприятий и организаций, если их получение связано с расчетами за товары (работы, услуги). К зачету же принимается налог, оплаченный в этом периоде поставщикам всех материальных ресурсов, принятых к бухгалтерскому учету, выполненных работ и оказанных услуг производственного характера. С целью создания равных условий для налогообложения НДС исчисляется исходя из действующих рыночных цен на аналогичные товары, работы и услуги, реализуемые покупателем, заказчикам и клиентам, независимо от формы из оплаты (бартерные сделки, зачеты взаимных платежей, безвозмездная передача, производство для собственных нужд и т.д.).

Опыт и практика применения НДС показывают, что в национальных законодательствах каждого государства находят отражение те или иные особенности экономики конкретного периода, состояния финансов, потребности бюджета и прочее. К одной из таких особенностей российского законодательства можно отнести порядок применения НДС в рамках территории государств участников СНГ. Несмотря на то, что все страны содружества - самостоятельные государства, исторически сложившиеся тесные экономические связи между их хозяйствующими субъектами, отсутствие надлежаще обустроенных таможенных границ большой протяженности не позволяют перейти на применение НДС в рамках этой территории по принципу стран дальнего зарубежья (экспорт освобождать от налога, импорт - облагать) без существенных потерь для российского бюджета. Принимая во внимание создание в рамках СНГ Экономического союза, а отдельными государствами - Таможенного союза, создание таможенных границ для учета и сбора НДС не представляется целесообразным. В связи с этим до настоящего времени сохраняется взимание налога при реализации товаров российскими налогоплательщиками в государства СНГ. Что касается работ и услуг, выполняемых и оказываемых российскими предприятиями и организациями на территории стран Содружества, то в некоторых случаях НДС взимается в этих странах, то есть по месту реализации этих работ и услуг.

Если за пять лет действия НДС в России основные моменты определения облагаемых оборотов налогоплательщикам стали известны, то проблемы правильного исчисления налога, принимаемого к зачету (возмещению), во многих случаях остаются нерешенными, что приводит к начислению штрафов. Это, в основном, связано с неправильным оформлением первичных и расчетных документов, значительным удельным весом наличных платежей в общем объеме расчетов, с приобретением материальных ресурсов производственного назначения в розничной торговле, предприятия которой пока не переведены на общеустановленный порядок расчетов НДС по реализуемым товарам. Есть основания предполагать, что решению данной проблемы будут способствовать введенные с 1 января 1997 года, так называемые счета-фактуры, которые специально применяются в целях определения сумм НДС, подлежащих зачету (возмещению) у покупателя товаров (работ, услуг), и для начисления налога, подлежащего взносу в бюджет продавцом. Также счета-фактуры, то есть отдельные документы для целей НДС, применяются в мировой практике и безусловно себя оправдывают.

Понятно, что правильное определение сумм налога, подлежащих зачету (возмещению) не только существенно для размеров поступлений в доход бюджета, но и позволяет налогоплательщикам сократить отвлечение собственных оборотных средств без риска начисления штрафных санкций по результатам налоговых проверок.

Особое место в области возмещения НДС, уплаченного по материальным ресурсам, приобретаемым для производства и реализации облагаемых налогом товаров (работ, услуг), занимает вопрос компенсации налога по производственным фондам, длительно используемым в этих процессах. В зависимости от возможностей бюджета такие вопросы могут решаться через законодательство путем установления срока возмещения НДС.

В настоящее время, согласно последним изменениям и дополнениям налогового законодательства в части исчисления НДС, налог, уплаченный при приобретении основных средств и нематериальных активов, принимается к возмещению (зачету) в полном размере по мере принятия их к бухгалтерскому учету независимо от передачи в эксплуатацию у всех налогоплательщиков.

Однако по-прежнему не принимается к зачету НДС по вводимым в эксплуатацию законченным капитальным строительным объектам независимо от источника финансирования. При этом в проекте специальной части Налогового Кодекса, рассматриваемого в настоящее время в Правительстве РФ, возмещение НДС по таким объектам предусмотрено.

1.3. Зарубежный опыт налогообложения добавленной стоимости (на примере Италии и Франции)

Для современных государств характерно расширяющееся и усиливающееся вмешательство в различные сферы экономической жизни.

Основным инструментом государственного регулирования является налоговая политика и финансовое воздействие на частное предпринимательство. Осуществляя это воздействие, государство, как правило, ставит следующие главные цели:

- достижение постоянного устойчивого экономического роста;

- обеспечение стабильности цен на основные товары и услуги;

- обеспечение полной занятости трудоспособного населения;

- обеспечение определенного уровня доходов населения;

- создание системы социальной защищенности граждан;

- равновесие во внешнеэкономической деятельности.

НДС был введен в Италии с 1 января 1973 года в порядке реализации решений стран-участниц ЕЭС по сближению своих финансовых систем, на три года позже, чем это было сделано другими странами. НДС значительно упростил косвенное налогообложение, заменив собой существовавший ранее налог с оборота и более 20 акцизов. В настоящее время этот налог составляет 67 % в общей сумме косвенных налогов.

НДС взимается с покупателя подавляющего большинства товаров и услуг на каждой стадии их производства и продвижения к конечному потребителю. При этом сумма налога, прибавляемая к стоимости товара, определяется исходя из его рыночной цены и установленной ставки налога. Общая стоимость изделий, включая налог, оплачивается потребителями на следующей стадии производства продукции и входит в ее себестоимость (формально счета-фактуры, предъявляемые продавцами к оплате, показывают покупателю отдельно цену товара и величину налога). В то же время налог уплачиваемый предприятиями в бюджет представляет собой разницу между налогом, включаемым в стоимость товара (полученных с потребителя) и налогов, возмещенным изготовителям за поставку материалов и комплектующих изделий. Таким образом, налог рассчитывается пропорционально стоимости, добавленной на соответствующей стадии обработки.

В качестве промежуточных плательщиков НДС выступают промышленники, торговцы, ремесленники, а также различные организации, в том числе государственные, которые поставляют обществу товары и услуги в ходе их нормальной деятельности.

Малочисленные исключения, при которых НДС не взимается, касаются операций, которые не ведут к возрастанию национального дохода, а всего лишь перераспределяют его. Сюда относятся купля-продажа акций, облигаций, земель, действующих предприятий, сделки по слиянию предприятий. Фактически освобожден от обложения этим налогом экспорт товаров. Но экспортеры не освобождены от документального оформления своих операций для налоговых органов.

Перечисление НДС фискальным органам производится, как правило, ежемесячно, по итогам предшествующего месяца. В случае отрицательного результата налогоплательщик может погасить эту разницу в последующие месяцы.

Для упрощения процедуры взимания НДС с мелких предприятий с 1985 году был введен новый принцип определения добавленной стоимости создаваемый на мелких предприятиях и лицами "свободных" профессий. Расчет суммы добавленной стоимости производится не на основании бухгалтерских книг с целью уточнения полученных доходов и произведенных затрат ( как это делается на крупных предприятиях). По новому закону добавленная стоимость исчисляется путем уменьшения валовой выручки предприятия на специальный коэффициент (в процентах), который устанавливается индивидуально для различных видов деятельности в производственной сфере и сфере услуг (от 40 до 97 %). Самый высокий коэффициент (97 %) установлен для торговцев бензином. НДС взимается по дифференцированным ставкам. В настоящее время их пять:

- льготная 4 % и 0 %;

- основная 9 %;

- повышенная 19 % и 38 %;

Нулевая ставка применяется к экспорту товаров и услуг.

Льготная ставка 4 % применяется к предметам первой жизненной необходимости (хлеб, молоко и другие продукты питания, газеты, журналы).

По основной ставке 9 % облагается широкий круг промышленных изделий, в том числе текстильных.

Продукты и спиртные напитки, продаваемые через рестораны, а также бензин и нефтепродукты облагаются по ставке 19 %.

Самая высокая ставка 38 % применяется к предметам роскоши (меха, ювелирные изделия, спортивные автомашины).

Оценка НДС, как правило. дается положительная, определяется как лучший налог на потребление. В первую очередь к положительным качествам относят нейтральность по отношению к предприятиям, а также реальность и стабильность поступления средств в бюджет, создает благоприятные условия для экспорта продукции, сдерживает в определенной мере потребление предметов роскоши. В настоящее время около 40 стран мира, в том числе большинство европейских стран, применяют НДС. Предлагаемое развитие НДС заключается в сокращении числа ставок и совершенствовании методов его расчета. В отличии от ФРГ, где часть НДС идет в земельные бюджеты, в Италии НДС полностью поступает в центральный бюджет. Вместе с тем за счет НДС местные коллективы могут получать дотации от государства. Часть НДС (примерно 1,4 %) идет на нужды ЕЭС.

Налог на добавленную стоимость является основным из косвенных налогов, применяемых в налоговой системе Франции, и дает наибольшие налоговые поступления в бюджет страны (около 45 % всех налоговых поступлений).

НДС не является налогом на предприятие это налог на потребителя. Предприятия являются лишь сборщиками налога. Взимание налога осуществляется методом частичных платежей. На каждом этапе производства и обращения НДС равен разнице между налогом, взимаемым при продаже и при покупке.

Например, в 1988 году действовало 4 ставки НДС:

- 5,5 % - на товары и услуги первой необходимости (продукты питания, за исключением алкоголя и шоколада, медикаменты, жилье, транспорт и т.д.);

- 7 % - сокращенная ставка на товары культурного обихода (книги);

- 18,6 % - нормальная ставка на все виды товаров и услуг;

- 33,33 - предельная ставка на предметы роскоши, машины, алкоголь, табак.

НДС внутренний налог, и при ввозе товара за границу его величина компенсируется покупателю. Импортные товары облагаются по соответствующей ставке НДС.

В законодательстве Франции предусмотрено два вида освобождения от НДС: окончательное и возможное.

К *окончательному освобождению* относится компенсация НДС по экспорту и компенсации в результате различных ставок при покупке и продаже.

Освобождаются также три вида деятельности:

1) медицина и медицинское обслуживание;

2) образование: начальное, среднее, высшее и профессиональное;

3) деятельность общественного и благотворительного характера.

Кроме того освобождаются все виды страхования, казино и лотереи.

Имеются виды деятельности, где предусмотрено *возможное освобождение* от НДС, то есть плательщику предоставляется право выбрать: платить НДС или подоходный налог.

К таким видам деятельности относятся:

- сдача в аренду помещений для любого вида экономической деятельности;

- финансовое и банковское дело;

- литературная, артистическая, спортивная деятельность, муниципальное хозяйство.

Расчет НДС ведется самими предприятиями. Для мелких предприятий, где ведется упрощенная схема бухгалтерского учета, НДС рассчитывает налоговая служба.

Мелкие предприятия (с товарооборотом менее 3 миллионов франков или 0,9 миллиона франков услуг) могут заполнять декларацию в течении расчетного года. Для очень мелких предприятий с товарооборотом менее 500 тысяч франков или 150 тысяч франков услуг декларация заполняется 1 раз в год.

В сельском хозяйстве применяется упрощенная схема уплаты и формы декларации НДС. Декларация заполняется 1 раз в год, а уплата НДС производится ежеквартально в размере 1/5 части НДС за предыдущий год с перерасчетом по итогам года.

Во Франции имеется около 3 миллионов плательщиков НДС. НДС вносится в бюджет, как правило, ежемесячно на основе декларации. Предприятия представляют в налоговые центры декларацию и чек на уплату налога. Существуют также квартальные и годовые сроки уплаты НДС в зависимости от объекта товарооборота.

Компенсация предприятием НДС в случае экспорта товаров производится ежемесячно. Для остальных видов (например, крестьянин купил трактор с НДС по ставке 18,6 %, а сельхозпродукты реализовали по ставке 5,5 %) компенсация осуществляется ежеквартально. Ежегодно администрация производит компенсацию на сумму около 65 миллиардов франков, или примерно 12 % от суммы налога.

Контроль за уплатой НДС ведется ежемесячно. Если по какой-либо причине плательщик НДС не представил декларацию, то ЭВМ в автоматическом режиме выдаст напоминание о том, что срок уплаты истек.

Во Франции примерно 10 тысяч человек налоговой службы занимаются расчетом и сбором НДС.

Льготы по НДС немногочисленные и в основном предоставляются мелким предприятиям.

Если предприятие имеет товарооборот менее 30 тысяч франков, то НДС не взимается. В этом случае предприятие вносит в бюджет постоянную сумму, определяемую расчетным путем. Такое правило действует потому, что эти предприятия не ведут бухгалтерский учет в объеме, достаточном для расчета НДС.

Если сумма НДС составляет менее 1350 франков, то эти предприятия освобождаются от его уплаты. Таких предприятий примерно 54 тысячи из 3 миллионов плательщиков НДС.

При сумме НДС более 1350 франков, но менее 5400 предприятия имеют скидку. Скидка предоставляется также мелким ремесленникам, если сумма НДС меньше 20 тысяч франков.

Льготы по НДС имеют предприятия, делающие инвестиции, которые заключаются в вычете из НДС, направляемых на инвестиции.

**Глава № 2. Организация учета налога на добавленную стоимость (НДС) на предприятиях**

2.1. Определение налогооблагаемого оборота

Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавочной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства. Он определяется как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Плательщиками налога на добавленную стоимость в соответствии с инструкцией Госналогслужбой РФ от 11.10.95 г. № 39 являются:

- организации независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности, имеющие согласно законодательству Российской Федерации статус юридических лиц, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность;

- предприятия с иностранными инвестициями, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность;

- индивидуальные (семейные) частные предприятия;

- филиалы, отделения и другие обособленные подразделения организаций (предприятий), находящихся на территории РФ, самостоятельно реализующие товары (работы, услуги);

- международные объединения и иностранные юридические лица, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность на территории РФ.

Объектами налогообложения являются:

- обороты по реализации на территории РФ товаров, выполненных работ и оказанных услуг;

- товары, ввозимые на территорию РФ в соответствии с таможенными режимами, установленными таможенным законодательством Российской Федерации;

- при реализации товаров объектом налогообложения являются обороты по реализации всех товаров как собственного производства, так и приобретенных на стороне.

В целях налогообложения ***товаром считается***:

- продукция (предмет, изделие), в том числе производственно-технического назначения;

- здания, сооружения и другие виды недвижимого имущества;

- электроэнергия, тепло энергия, газ и вода.

*При реализации работ объектами налогообложения* являются объекты выполняемых строительно-монтажных работ, ремонтных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических, проектно-изыскательных, реставрационных и других работ.

*При реализации услуг объектом налогообложения* является выручка, полученная от оказания:

- услуг пассажирского и грузового транспорта, включая транспортировку (передачу) газа, нефти, нефтепродуктов, электрической и тепловой энергии, услуг по погрузке, разгрузке, перегрузке товаров, хранению;

- услуг по сдаче в аренду имущества и объектов недвижимости, в том числе по лизингу;

- посреднических услуг;

- услуг связи, бытовых, жилищно-коммунальных услуг;

- услуг по выполнению заказов предприятиями торговли;

- рекламных услуг;

- инновационных услуг, услуг по обработке данных и информационному обеспечению;

- других платных услуг, кроме сдачи в аренду земли.

К оборотам, облагаемым налогом, относятся также:

- обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри организации для собственного потребления, затраты которых не относятся к издержкам производства и обращения, а также своим работникам;

- обороты по реализации товаров (работ, услуг) в обмен на другие товары (работы, услуги);

- обороты по передаче безвозмездно или с частичной платой работ другим организациям или физическим лицам, включая работников предприятия;

- обороты по реализации предметов залога, включая их передачу залогодержателю при исполнении обеспеченного залогом обязательства.

Для определения облагаемого оборота принимается стоимость реализуемых работ исчисленная:

- исходя из свободных (рыночных) цен и тарифов, без включения в них налога на добавленную стоимость;

- исходя из государственных регистрируемых оптовых цен и тарифов, без включения в них НДС.

При исчислении облагаемого оборота по товарам, с которых взимаются акцизы, в него включается сумма акцизов.

В облагаемый оборот включаются также любые получаемые организациями денежные средств, если их получение связано с расчетами по оплате работ, в том числе суммы авансовых и иных платежей.

По организациям, осуществляющим реализацию работ по ценам не выше фактической себестоимости, для целей налогообложения принимается рыночная цена на аналогичную продукцию, сложившаяся на момент реализации, но не ниже фактической себестоимости.

В случае, если организация не могла реализовать продукцию по ценам выше себестоимости из-за снижения ее качества, либо если сложившиеся рыночные цены на эту продукцию оказались ниже фактической себестоимости этой продукции, то для целей налогообложения применяется фактическая цена реализации продукции.

В случае реализации продукции по ценам ниже себестоимости возникающая отрицательная разница между суммами налога, уплаченными поставщикам, и суммами налога, исчисляемыми по реализации работ, относится на прибыль, остающуюся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль, и зачету в счет предстоящих платежей или возмещению из бюджета не подлежит.

При обмене организациями продукцией, либо ее передаче безвозмездно облагаемый оборот определяется исходя их средней цены реализации такой или аналогичной продукции, рассчитанной за месяц, в котором осуществлялась указанная сделка. В случае отсутствия реализации такой или аналогичной продукции за месяц - исходя из цены ее последней реализации, но не ниже фактической собственности.

При использовании внутри организации товаров собственного производства, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения, за основу определения облагаемого оборота принимается стоимость этих или аналогичных товаров, исчисленная исходя из применяемых цен, а при их отсутствии - фактическая себестоимость.

Суммы налогов и иных платежей в бюджет, относимые в соответствии с действующим законодательством на себестоимость продукции, не подлежат исключению из налогооблагаемого оборота при расчете налога на добавленную стоимость.

Не облагаются налогом:

- обороты по реализации продукции, полуфабрикатов, работ и услуг одними подразделениями организации для промышленно-производственных нужд другим подразделениям этого же предприятия;

- средства учреждений, вносимые в уставные фонды в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

- бюджетные средства, представляемые на возвратной и безвозвратной основе из бюджетов различных уровней на финансирование ценовых программ и мероприятий, а также доходы, получаемые бюджетами различных уровней за представление бюджетных средств.

2.2. Льготы при налогообложении отдельных товаров, работ и услуг.

Законодательством России предусмотрены отдельные случаи, когда обороты, а также товары, работы и услуги не облагаются налогом на добавленную стоимость.

Законодательство предусматривает освобождение от налогообложения ряда операций, связанных с процессом приватизации. В частности, НДС не взимается со стоимости выкупаемого в порядке приватизации имущества государственных предприятий, со стоимости приобретаемых гражданами в порядке приватизации жилых помещений в домах государственного и муниципального жилищного фонда и в домах, находящихся в собственности общественных объединений и организаций, а также с арендной платой за арендные предприятия, образованные на базе государственной собственности.

От налога на добавленную стоимость освобождаются также товары (как собственного производства, так и приобретенные), услуги и работы, экспортируемые за пределы стран-членов СНГ, а также услуги по транзиту иностранных грузов через территорию России.

Согласно Закону РФ "О налоге на добавленную стоимость" налог на добавленную стоимость не взимается с товаров и услуг, предназначенных для официального пользования иностарнных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов семей, проживающих вместе с ним. Эти товары и услуги освобождаются от НДС и при таможенном оформлении.

Вместе с тем услуги по сдаче в аренду служебных и жилых помещений иностранным физическим или юридическим лицом освобождаются от уплаты НДС только при условии, если такая же льгота установлена в этих странах в отношении российских юридических или физических лиц.

Действующим налоговым законодательством предусматривается освобождение от налога на добавленную стоимость отдельных финансовых операций. Прежде всего к этой категории следовало бы отнести операции, связанные с обращением валюты, денег, банкнот, являющихся законными средствами платежа (кроме используемых в целях нумизматики), а также ценных бумаг (акций, облигаций, сертификатов, векселей и других) за исключением брокерских и других посреднических услуг.

В трактовке данного положения закона на местах возникают разногласия между налоговыми органами и налогоплательщиками, так как инструкция Госналогслужбы РФ по применению этого закона просто повторяет трактовку закона. Сложность же состоит в том, что многие предприятия за свои деньги (в данном случае это не посредническая деятельность) покупают валюту по курсу Центрального банка РФ, а продают по повышенному курсу. Местные налоговые органы считают, что те ресурсы, которые предприятия зарабатывают за счет превышения официального курса ЦБ РФ есть добавленная стоимость и она должна облагаться налогом. Думается, что в данном случае проблема создается искусственно. Ведь закон не делает никаких оговорок. Освобождается от НДС сама операция, а значит, несмотря на то, что при обмене рублей на валюту и обратно даже строго по курсу ЦБ РФ может быть получена прибыль и соответственно добавленная стоимость и она в данном случае по закону обложению НДС не подлежит.

Освобождены от уплаты НДС и операции по страхованию (кроме брокерских и других посреднических услуг), выдаче и передаче ссуд, а также операции, совершаемые по денежным вкладам, расчетным, текущим и другим счетам. Исключение сделано только для доходов, полученных предприятиями и организациями от передачи во временное пользование финансовых ресурсов при отсутствии лицензии на осуществление банковских операций, которые с 1994 года должны облагаться НДС.

Обороты по реализации для дальнейшей переработки и аффинирования руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные материалы, шлака и отходов драгоценных материалов, а также обороты по реализации в Государственный фонд РФ драгоценных материалов и драгоценных камней также не облагаются налогом на добавленную стоимость.

Не подлежит налогообложению стоимость объектов государственной и муниципальной собственности, передаваемых безвозмездно органам государственной власти и управления. Стоимость зданий и сооружений, передаваемая безвозмездно одним профсоюзным организациям другими профсоюзными организациями. Стоимость 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, передаваемых безвозмездно органам государственной власти и органам местного самоуправления, а также передаваемых безвозмездно предприятиям, организациям и учреждениям органами государственной власти и органами местного самоуправления.

Не взимается налог при уплате сбора за выдачу лицензий на осуществление отдельных видов деятельности и регистрационной платы за выдачу документов, удостоверяющих право собственности граждан на землю. Не вносится НДС при оплате за действия, за которые взимается государственная плата, а также за услуги, оказываемые членами коллегии адвокатов.

Особое внимание следовало бы обратить на то, что налоговое законодательство предусматривает освобождение от налога на добавленную стоимость отдельных товаров зарубежного производства. В частности, такая льгота действует при вводе на таможенную территорию России товаров в виде гуманитарной помощи, с декабря 1994 года освобождены от НДС технологическое оборудование, запасные части к нему, а также транспорт общественного пользования и запасные части к нему: специальные транспортные средства для нужд медицинской скорой помощи, пожарной охраны, органов внутренних дел, при вводе на территорию РФ.

Особое внимание в законодательстве уделено социальной защите и адаптации инвалидов. Для организаций и предприятий, где работают инвалиды, создаются налоговые условия более успешной реализации производимой ими продукции. Освобождены от уплаты НДС товары, работы и услуги, производимые и реализуемые лечебно-производственными или трудовыми мастерскими при психиатрических и психоневрологических учреждениях, общественными организациями инвалидов, зарегистрированными в Министерстве юстиции. Товары, производимые и реализуемые лечебно-производственными или трудовыми мастерскими противотуберкулезных заведений и учреждений и учреждениях социальной защиты и социальной реабилитации населения. Но льгота не распространяется на предприятия общественных организаций инвалидов. Не облагаются налогом товары, работы и услуги собственного производства, кроме брокерских и иных посреднических услуг, производимые и реализуемые предприятиями, учреждениями и организациями, в которых инвалиды составляют не менее 50 % от общего числа работников.

При определении права на получение льготы в среднесписочную численность включаются состоящие в штате работники, в том числе работающие по совместительству, а также лица, не состоящие в штате и выполняющие работы по договору подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

Налог на добавленную стоимость с января 1994 года не взимается при реализации товаров, работ и услуг собственного производства колхозов, совхозов и других сельскохозяйственных предприятий пенсионерам по старости и инвалидам, как работающим на данных предприятиях, так и бывшим их работникам.

Определенные льготы установлены и по стимулированию научной деятельности предприятий и фирм. В частности, при таможенном оформлении не облагаются НДС ввозимые на территорию Российской Федерации оборудование и приборы, используемые для научно-исследовательских целей.

Освобождение от уплаты НДС действует по научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам, выполняемым за счет бюджета, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций.

Не взимается НДС при реализации научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, выполненных учреждениями образования на основе хозяйственных договоров.

Налогом на добавленную стоимость не облагаются патентно-лицензионные операции (кроме посреднических), связанные с объектами промышленной собственности, а также с получением авторских прав.

В практической деятельности налогоплательщиков и контрольной работе налоговых органов определения оборота, товаров, работ и услуг, освобождаемых от налога на добавленную стоимость, представляет известную сложность, поскольку предприятия производят и реализуют товары, работы и услуги как освобожденные от налога на добавленную стоимость, так и облагаемые налогом. Необходимо знать, что право на получение льготы предприятия имеют только при ведении раздельного учета затрат по производству и реализации таких товаров, работ и услуг.

В отдельных случаях с учетом специфики деятельности организации Госналогслужба России и Министерство Финансов России могут рассмотреть вопрос с возмещением НДС, уплаченного поставщиками товаров (работ, услуг), по удельному весу облагаемых оборотов в общей сумме выручки от реализации, включая как облагаемые, так и необлагаемые обороты.

2.3. Применение счетов-фактур на предприятиях общественного питания

Существуют определенные особенности составления счетов-фактур и ведения книги продаж организациями общественного питания. Рассмотрим этот вопрос более подробно.

Согласно постановлению Правительства РФ от 29 июля 1996 г. № 914 "Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость" с 1 января 1997 года все плательщики налога на добавленную стоимость при отгрузке товаров, выполнении работ, оказании услуг обязаны составлять счета-фактуры. Организации общественного питания не являются исключением из этого порядка.

В связи с этим при реализации юридическим лицам организациям общественного питания продукции собственного производства (например, в ресторане отеля заказывается банкет какой-либо организацией) счета-фактуры составляются в общеустановленном порядке с отражением реквизитов счета-фактуры в книге продаж в том отчетном налоговом периоде, в котором состоялась реализация продукции.

Сумма налога на добавленную стоимость, указываемая в таких случаях в счетах-фактурах, исчисляется по среднему проценту, сложившемуся за прошлый отчетный налоговый период (месяц, квартал). По окончании текущего налогового периода поставщику - организации общественного питания (тот же ресторан) следует составить новый счет-фактуру на сумму разницы между суммой налога на добавленную стоимость, указанной в первоначально оформленном счете-фактуре, и суммой налога, фактически исчисленной в этом налоговом периоде, с пометкой "К уменьшению (увеличению) по перерасчету" и ссылкой на номер ранее оформленного соответствующего счета-фактуры. При этом в книге продаж у поставщика вновь оформленный счет-фактура отражается в общеустановленном порядке с соответствующими изменениями итоговой суммы НДС за отчетный период.

Согласно постановлению Правительства РФ от 29 июля 1996 г. № 914 при реализации товаров за наличный расчет организациями общественного питания непосредственно населению с использованием контрольно-кассовых машин требования порядка составления счетов-фактур считаются выполненными, если организация общепита выдала покупателю кассовый чек, содержащий необходимые реквизиты, которыми являются:

- наименование организации общепита;

- номер кассового аппарата;

- номер и дата выдачи чека;

- стоимость (цена) продаваемого товара с налогом на добавленную стоимость.

Таким образом, при обслуживании в организации общественного питания (тот же ресторан отеля) физического лица счет-фактура не составляется, а его роль выполняет кассовый чек с соответствующими реквизитами. При этом ведение книги продаж осуществляется в порядке, предусмотренном для организаций розничной торговли, то есть с ежедневным отражением товарооборота на основании лент ККМ. По окончании налогового периода сумма НДС, исчисленная в действующем для этих организаций порядке, указывается в книге продаж.

Учитывая многообразие форм деятельности хозяйствующих субъектов, как плательщиков, так и неплательщиков НДС, при поставке продукции между ними возникают дополнительные вопросы применения этого налога, в частности, вопрос о порядке применения налога на добавленную стоимость предприятиями общественного питания при приобретении товаров у частных предпринимателей.

Согласно действующему законодательству по НДС частные предприниматели или физические лица, зарегистрированные как предприниматели без образования юридического лица, не являются плательщиками налога на добавленную стоимость и, следовательно, при реализации товаров и в договорах с покупателями в первичных и в расчетных документах суммы НДС выделять не должны.

Согласно Инструкции Госналогслужбы России от 11 октября 1995 г. № 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость", в случаях, когда в первичных учетных документах, подтверждающих стоимость приобретенных товаров, не выделена сумма НДС, исчисление ее расчетным путем не производится.

В связи с этим при использовании организациями общественного питания для производства своей продукции товаров, приобретенных у частных предпринимателей, суммы налога на добавленную стоимость расчетным путем не выделяются и такие товары отражаются в учете по цене приобретения.

2.4. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ НДС ПО ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫМ АКТИВАМ

Чтобы по каждому предприятию не вводить дополнительную и весьма громоздкую бухгалтерскую отчетность, отражающую результаты формирования и реализации добавленной стоимости, то есть в целях упрощения расчетов, НДС определяется в зависимости от оборота предприятия. Действующими законодательными и нормативными актами установлено, что сумма НДС, подлежащая взносу в бюджет, исчисляется как разница между суммами налога, полученными предприятием за реализованные товары, работы и услуги, и суммами заплаченного этим предприятием налога по материальным ресурсам, топливу, работам и услугам производственного назначения.

Уплаченный поставщиком НДС по приобретенным сырью, материалам, топливу, комплектующим и другим изделиям, основным средствам и нематериальным активам, используемыми на производственные цели, на издержки производства и обращения не относятся и учитываются отдельно. То же самое касается налога, уплаченного при таможенном оформлении приобретенных материальных ценностей, ввезенных на территорию России из-за рубежа и использованных на производственные цели. По ввезенным налогооблагаемым товарам и сырью, а также по товарам, освобожденным от НДС при таможенном оформлении, после выпуска их в свободное обращение НДС взимается на всех стадиях, как и по отечественным товарам.

Однако, при продаже и перепродаже товаров, в том числе по договорам комиссии и поручениям, товаров, освобожденных от НДС при таможенном оформлении, облагаемый оборот определяется исходя из продажной цены, уменьшенной на величину таможенной стоимости, таможенной пошлины, сборов за таможенное оформление.

На протяжении 5 лет с момента введения налога на добавленную стоимость (с 1 января 1992 года) инструкция Госналогслужбы Российской Федерации "О порядке исчисления и уплаты НДС", изданная на основе Закона Российской Федерации от 6 декабря 1991 года "О налоге на добавленную стоимость" подвергалась множеству изменений и дополнений, что не могло отразится на исчислении НДС по основным средствам и нематериальным активам.

Так, согласно пункту 51 инструкции Госналогслужбы РФ "О порядке исчисления и уплаты НДС" от 9 декабря 1991 г. № 1 суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные предприятием по приобретенным основным средствам и нематериальным активам, с 1 января 1993 года на издержки производства и обращения не относятся, а вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет равными долями в течении двух лет, начиная с момента ввода в эксплуатацию основных средств и принятия на учет нематериальных активов.

В дальнейшем, в период перехода к рыночным отношениям, необходимо было изменить исчисление налога на добавленную стоимость по основным средствам и нематериальным активам применительно к условиям рыночной экономики. Поэтому в соответствии с пунктом 47 инструкции Госналогслужбы РФ "О порядке исчисления и уплаты НДС" от 11 октября 1995 г. № 39 суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов, вычитаются из сумм налога, подлежащего взносу в бюджет, равными долями в течении шести месяцев, начиная с момента ввода в эксплуатацию основных средств и принятия на учет нематериальных активов.

Однако в настоящее время согласно изменениям и дополнениям ГНС РФ № 3 от 22.08.96 г. в Инструкцию ГНС РФ "О порядке исчисления и уплаты НДС" от 11.10.96 г. № 39 суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов, в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, в момент принятия на учет основных средств и нематериальных активов.

По основным средствам и нематериальным активам, приобретенным за счет бюджетных ассигнований, а также вводимым в эксплуатацию законченным капитальным строительством объекта независимо от источника финансирования возмещение сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных при их приобретении, не производится. Суммы налога, уплаченные по таким основным средствам и нематериальным активам поставщикам (подрядчикам), относятся на увеличение их балансовой стоимости.

Основные средства, принимаемые заказчиками на балансовый учет после ввода в эксплуатацию законченных строительством объектов, отражаются в учете по фактически произведенным затратам, включая уплаченные суммы налога на добавленную стоимость, с последующим списанием на себестоимость через суммы износа (амортизации).

Основные средства и нематериальные активы, используемые при производстве товаров, работ и услуг, освобожденные от налога на добавленную стоимость, отражаются в учете по стоимости приобретения, включая сумму уплаченного налога.

Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные таможенным органам по основным средства, ввозимым на территорию Российской Федерации, используемым для производства товаров, работ и услуг, освобождаются от налога на добавленную стоимость, к возмещению у плательщиков налога при принятии на учет на принимаются, и подлежат списанию в установленном порядке через суммы износа (амортизации).

При реализации или безвозмездной передаче приобретенных основных средств и нематериальных активов сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая взносу в бюджет, определяется в зависимости от даты их покупки:

а) приобретенных до 1992 года - с полной стоимости их реализации;

б) приобретенных и реализованных в 1992 году по ценам, превышающим цену покупки - с суммы реализации между ценами продажи и приобретения, включающими в себя налог. Для определения суммы налога указанная разница умножается на расчетную ставку в размере 21,88 %;

в) приобретенных после 1991 года (кроме случаев в пункте 6) - в виде разницы между сумой налога, учтенной в продажной цене, и суммой налога, не отнесенной на расчеты с бюджетом до момента продажи основных средств и нематериальных активов. При возникновении отрицательной разницы между суммой налога, полученной от продажи, возмещение налога из бюджета не производится.

В случае продажи жилых домов или отдельных квартир, а также основных средств, введенных в эксплуатацию после окончания строительства, числящихся на балансе организаций по стоимости, отражающей фактические затраты по строительству, включая уплаченные суммы налога по товарам, работам и услугам, использованным при их строительстве, облагаемый оборот определяется в виде разницы между стоимостью реализации и фактическими затратами.

При реализации организациями основных средств (материальных ценностей), полученных от учреждений в качестве взноса в уставной фонд, облагаемый оборот определяется исходя их полной стоимости реализуемых основных средств (материальных ценностей) в случае уменьшения в установленном порядке размера уставного фонда на величину этого взноса. Если размер уставного фонда не изменился, исчисление налога на добавленную стоимость по таким основным средствам (материальным ценностям) производится с разницы между продажной ценой, зафиксированной в уставном фонде.

***2.5. Особенности исчисления НДС на предприятиях общественного питания***

Законом РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость" (в редакции последующих изменений и дополнений) для организаций общественного питания установлен особый порядок исчисления налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет.

Согласно пункту 3 статьи 4 Закона РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1, у организации общественного питания облагаемый оборот при реализации товаров определяется в виде разницы между ценами их реализации и ценами, по которым они производят расчеты с поставщиками, включая сумму налога на добавленную стоимость.

Согласно пункту 43 Инструкции Госналогслужбы России от 11 октября 1995 г. № 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость", у организации общественного питания при реализации продукции собственного производства в том числе через розничную торговую сеть, а также покупных товаров (включая импортные), исчисляют НДС по средней расчетной ставке с суммы дохода, полученного в виде торговых надбавок и наценок, которые применяются к ценам приобретения товаров, включая налог на добавленную стоимость. Таким способом в законодательстве учтена специфика общественного питания, когда при производстве его продукции используется сырье, облагаемое налогом на добавленную стоимость по различным ставкам.

Порядок исчисления средней расчетной ставки установлен пунктом 41 Инструкции Госналогслужбы России от 11 октября 1995 г. № 39, согласно которому она определяется как отношение общей суммы налога, приходящейся на поступившие за отчетный период товары, к их стоимости исходя из цен поставщиков, включая сумму налога. В этих целях организации общественного питания должны вести аналитический учет сумм налога по поступившим товарам.

Необходимо знать, что в исчислении средней расчетной ставки НДС участвуют только те товары и сырье, которые поступили от поставщиков с указанием в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходно-кассовых ордерах) сумм налога. В случаях, когда в первичных учетных документах, подтверждающих стоимость приобретенного товара, не выделена сумма НДС, исчисление ее расчетным путем не производится и такие товары при расчете средней ставки не учитываются. НДС, подлежащий уплате в бюджет с суммы дохода по товарам (сырью), приобретенным без указания суммы налога, исчисляется по соответствующим расчетным ставкам 9,09 % (по товарам, облагаемым НДС по ставке в размере 10 %) и 16,67 % (по товарам, облагаемым НДС по ставке в размере 20 %). При этом сумма дохода по товарам, облагаемым НДС по ставкам 10 и 20 %), определяется пропорционально удельному весу таких товаров в общем объеме поступивших за отчетный период товаров без указания сумм налога на добавленную стоимость. Здесь еще раз подтверждается необходимость раздельного аналитического учета закупаемой продукции по наличию суммы налога в первичных документах и ставкам НДС.

В случае отсутствия расчета средней ставки исчисление налога на добавленную стоимость со всего полученного дохода производится по ставке 16,67 %.

Согласно действующему налоговому законодательству сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет организациями общественного питания, определяется в виде разницы между суммами налога, исчисленными с дохода, полученного в виде наценок и надбавок, и суммами налога, уплаченными поставщикам материальных ресурсов, стоимость которых относится на издержки обращения.

**Глава № 3: МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА НДС**

**НА ПРЕДПРИЯТИЯХ**

3.1. АУДИТ НАЛОГООБЛАГАЕМОГО ОБОРОТА ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРОВ, РАБОТ И УСЛУГ В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ

Облагаемый оборот определяется по стоимости реализованных товаров (отраженной по кредиту счетов 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", 48 "Реализация прочих активов" и кредит счета 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС"), не вызывает затруднений при аудите, если организация реализует продукцию (работы, услуги) по ценам и тарифам (без включения в них НДС) выше ее фактической собственности. Реализовав продукцию по отпускным ценам в отчетном месяц на сумму 200 000 тыс. руб., организация начисляет в бюджет НДС в размере 40 000 тыс. руб. (200 000 тыс. руб. х 0,2) ошибки как правило, возникают в случаях, когда:

- организация реализовывала отдельные виды продукции (дебет счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 50 "Касса", 51 "Расчетный счет" и кредит 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" по ценам ниже фактической себестоимости;

- частично продукция отпускалась на бартерной основе (дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", кредит счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" по договору мены, дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками");

- готовая продукция направлялась на расчеты с работниками организации по оплате труда (дебет счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", кредит счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)";

- продукция отпускалась внутри организации для собственного потребления, и затраты по ней не относятся на издержки производства: на капитальное строительство (дебет счета 08 "Капитальные вложения", кредит счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", подразделениям социальной сферы (дебет счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", кредит счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", за счет средств целевого финансирования (дебет счета 96 "Целевое финансирование и поступления" кредит счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

Если при аудите были выявлены такие операции, то необходимо провести проверку того, были ли бухгалтерской службой сделаны специальные расчеты НДС, подлежащего начислению (дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", кредит счета 68 "Расчеты с бюджетом") и уплате (дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом", кредит счета 51 "Расчетный счет") в бюджет. Эти расчеты должны предъявляться представителям налоговой инспекции по их запросам и при проверках, и аудитору необходимо их тщательно проверить.

*Особое внимание аудитора требует проверка правильности определения облагаемого оборота при реализации продукции (работ, услуг) по цене не выше себестоимости.* Подобная ситуация вполне возможна как по объективным причинам (продукция в результате длительного хранения частично утратила свои потребительские качества, либо рыночная цена на эту или аналогичную продукцию оказалась ниже ее себестоимости), так и по субъективным - организация приняла решение часть своей продукции продать отдельным потребителям по отпускным ценам без НДС не выше себестоимости.

Если аудиторской проверкой выявлена реализация продукции по ценам ниже себестоимости на основаниях, предусмотренных законодательством, то для целей налогообложения принимают оборот исходя их фактической цены реализации. При реализации продукции по цене ниже себестоимости по инициативе организации для целей налогообложения принимают оборот исходя из рыночной цены на продукцию, сложившейся на момент реализации, но не ниже фактической себестоимости.

**ПРИМЕР**: Организация реализовала 9 тыс. штук пирожных себестоимостью 2 рубля за 1 штуку по отпускной цене:

- ситуация 1 - 1 руб. 50 коп.;

- ситуация 2 - 2 руб.;

- ситуация 3 - 2 руб. 10 коп.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Ситуации (тыс. руб.) | | | Корреспондирующий счет | |
|  | 1 | 2 | 3 | Дебет | Кредит |
| Себестоимость (2 руб. за шт.) | 18000 | 18000 | 18000 | 46 | 40 |
| Рыночная стоимость с НДС | 16200 | 21600 | 22680 | 62 | 46 |
| НДС к уплате в бюджет | 2700 | 3600 | 3780 | 46 | 68 |
| Отпускная стоимость | 13500 | 18000 | 18900 | - | - |
| **Финансовый результат (стр. 4 - стр. 1)** | | | | | |
| Прибыль | - | - | 900 | 46 | 80 |
| Убыток | 4500 | - | - | 80 | 46 |

Если отпускная рыночная цена в ситуации 1 - 1 руб. 50 коп. и в ситуации 2 - 2 руб., оказавшаяся не выше себестоимости (2 руб.), будет обоснована, то НДС подлежащий уплате, составит в ситуации 1 - 2700 руб.; в ситуации 2 - 3600 руб. Если организация по собственной инициативе продала продукцию ниже рыночной отпускной цены, то она обязана уплатить НДС в ситуациях 1 и 2 исходя из рыночной цены, как в ситуации 3 - 3780 руб., но не ниже себестоимости - 3600 руб. (Инструкция Госналогслужбы от 11.10.95 г. № 39 раздел 4 "Определение облагаемого оборота" п. 9 13).

Заключая договора на реализацию продукции (выполнения работ, оказания услуг) с организациями, расположенными в разных регионах страны, при аудиторской проверке аудитор должен учитывать, что на один и тот же вид продукции в разных регионах различные отпускные цены. Поэтому возможна и допустима ситуация, когда в договорах отпускные цены на продукцию могут быть равны или даже ниже ее себестоимости. В последнем случае при уплате НДС в бюджет у организации могут возникнуть сложности во взаимоотношениях с налоговой инспекцией. Последняя защищает интересы государства, считает, что организация нарушила требования налогового законодательства, реализуя продукцию по цене не выше себестоимости. Однозначного подхода к определению понятия рыночной цены нет. Не случайно и законодатель не дает ее определения.

Рыночную цену устанавливает продавец и покупатель при оформлении сделки купли-продажи, принимая во внимание спрос и предложение на товар. Рыночная цена при этих обстоятельствах может отличаться от себестоимости товара: быть выше себестоимости, соответствовать ей и в ряде случаев быть ниже себестоимости. Именно такой подход свойствен рыночной экономике.

В инструкции Госналогслужбы № 39 раздел 4 пункт 9 15 сказано, что *рыночная цена* - это цена, сложившаяся в регионе на момент реализации продукции (товаров, услуг) при совершении сделки. Под регионом следует понимать сферу обращения продукции в данной местности исходя их экономических возможностей покупателя приобрести товар на ближайшей по отношению к покупателю территории. Под ближайшей территорией подразумевается конкретный населенный пункт, находящийся в границах административно-территориальных, национально-государственных образований.

Отсюда следует, что рыночная цена на один и тот же вид продукции будет разной в различных регионах. Причем колебания цен могут быть значительными. Таким образом, если организация реализует продукцию вне места своего расположения, то есть в другом административном центре, то рыночной ценой на такой товар будет цена, которая сложилась на этот товар в месте потребления (а не производства). Поэтому налоговые инспекции на местах не могут применять к организации санкции за проданную продукцию по ценам ниже себестоимости, если его рыночная цена в местах потребления ниже фактической себестоимости.

*Особое место при аудите занимает правильность определения льготируемой продукции.* Перечень конкретных условий освобождения от уплаты НДС отдельных видов продукции достаточно многообразен и конкретизирован применительно к соответствующим товарам (работам, услугам), исчерпывающий перечень которых приведен в пункте 12 Инструкции Госналогслужбы № 39. Но есть общие условия, которые должны соблюдать все организации, пользующиеся льготами по НДС.

**Во**-**первых**, все организации обязаны учет процесса производства льготируемой продукции и ее реализации осуществлять отдельно, не допуская обезличенного, "котлового" учета. В этом случае целесообразно к счетам 20 "Основное производство" и 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" открыть счета:

20-1 "Производство продукции (работ, услуг)";

20-2 "Производство льготируемой продукции (работ, услуг)";

46-1 "Реализация продукции (работ, услуг)";

46-2 "Реализация льготируемой продукции (работ, услуг)".

Можно обойтись и без субсчетов, организовав аналитический учет льготируемой продукции.

Как правило, ошибки возникают когда в целом продукция (работы и услуги) не льготируется, но часть ее попадает в льготную категорию по основаниям пунктов 12 "а" и 12 "б", инструкции Госналогслужбы № 39. Чтобы соблюсти требования налоговой службы о необходимости раздельного учета производства и реализации такой продукции, необходимо в общей сумме затрат на производство продукции отдельной позицией выделить в том числе затраты на ее льготируемую часть (сделать специальный расчет), включив соответствующую часть НДС уплаченного (дебет счета 20 "Основное производства", кредит счета 19 "НДС по приобретенным ценностям") в издержки производства или, если он был полностью зачтен (дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по НДС", кредит счета 19 "НДС по приобретенным ценностям"), провести восстановительную запись (дебет счета 20 "Основное производство", кредит счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по НДС").

**Во**-**вторых**, обязательно нужно поставить в счетах-фактурах на оплату льготируемой продукции специальный штамп или сделать запись: "Без НДС".

**В**-**третьих**, организация должна соблюдать порядок регистрации счетов-фактур в соответствии с требованием постановления Правительства Российской Федерации "Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость" от 29 июля 1996 г. № 914.

*На практике при аудиторской проверке необходимо тщательно проверить расчет НДС для уплаты в бюджет при продаже основных средств.*  Организация может принять решение о продаже ненужных ей основных средств. Облагаемым оборотом является отпускная продажная цена.

**ПРИМЕР**: Реализована электрическая печь первоначальной стоимостью 27000 руб. с износом 20 %. Рыночная продажная цена подтверждена специализированным комиссионным органом.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Ситуации (тыс. руб.) | | | Корреспондирующий счет | |
|  | 1 | 2 | 3 | Дебет | Кредит |
| 1. Первоначальная стоимость | 27000 | 27000 | 27000 | 47 | 01 |
| 2. Износ | 5400 | 5400 | 5400 | 02 | 47 |
| 3. Остаточная стоимость | 21600 | 21600 | 21600 | - | - |
| 4.1. Рыночная цена с НДС | 12000 | 25900 | 27600 | 76 (51) | 47 (76) |
| 4.2. НДС (к уплате в бюджет) | 2000 | 4320 | 4600 | 47 (68) | 68 (51) |
| 5. Отпускная продажная цена | 10000 | 21600 | 23000 | - | - |
| **6. Финансовый результат (стр. 5 - стр. 3)** | | | | | |
| Прибыль | - | - | 1400 | 47 | 80 |
| Убыток | 11600 | - | - | 80 | 47 |

Конечно, получить в бюджет НДС в сумме 4600 руб. с точки зрения государства предпочтительнее, чем 2000 руб., как в ситуации 1; или 4320 руб., как в ситуации 2. Этим и руководствуется налоговая служба. Данное обстоятельство имеет существенное значение и для целей налогообложения прибыли, что также не может учитывать налоговая служба. Однако рыночная цена, подкрепляемая документально, снимает все спорные вопросы. Ведь ее устанавливает в этом случае независимая оценочная организация исходя из реального физического состояния электрической печи и возможности ее реализации.

Другое дело, если организация самостоятельно приняла решение о продаже печи за 12000 руб. без документального обоснования продажной цены. Тогда она должна доначислить НДС в бюджет исходя из рыночной цены: в ситуации 2 - 280 руб. (4600-4320); а в ситуации 1 - 2600 руб. (4600-2000) или 2320 руб. (4320-2000), если рыночная цена оказалась ниже себестоимости, которая подлежит отнесению за счет чистой прибыли (дебет счета 81 "Использование прибыли", субсчет "Использование прибыли на другие цели", кредит счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по НДС") или нераспределенной прибыли (дебет счета 88 "Нераспределенная прибыль", кредит счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по НДС"). Такой же подход при начислении (уплате) НДС действует и при продаже прочего имущества организации по цене не выше его себестоимости.

*Отдельное внимание при аудите уделяется особенностям учета НДС, уплачиваемого при приобретении основных средств.* По общему правилу при приобретении основных средств для производственных целей их покупную стоимость относят на счет 08 "Капитальные вложения" (дебет счета 08 "Капитальные вложения", кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"), а НДС уплаченный берут на учет по субсчету 19-5 "НДС по приобретенным основным средствам", где он будет числиться до момента принятия объекта на учет (дебет счета 01 "Основные средства", кредит счета 08 "Капитальные вложения"), после чего подлежит зачету по общему правилу (дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по НДС", кредит субсчета 19-5 "НДС по приобретенным основным средствам") (Инструкция Госналогслужбы № 39 раздел XV пункт 47).

Если объект приобретен для эксплуатации в подразделениях социальной сферы, то учтенная на субсчете 19.5 "НДС по приобретенным основным средствам" сумма НДС уплаченного будет списана за счет чистой прибыли (дебет субсчета 88.2 "Использование прибыли", кредит субсчета 19-5 "НДС по приобретенным основным средствам"), фонда накопления (дебет субсчета 88-3 "Нераспределенная прибыль") или средств целевого финансирования (дебет счет 96 "Целевые финансирования и поступления"), то есть не включается в его первоначальную стоимость.

*Особое внимание аудитора требует проверка правильности начисления НДС по строительно-монтажным работам, выполненным хозяйственным способом.* В Инструкции Госналогслужбы № 39 записано, что под объектом реализации при выполнении строительных работ хозяйственным способом понимаются суммы, отраженные на дебете счета 08 "Капитальные вложения". Крупные объекты могут строится достаточно продолжительное время, и в этом случае на счете 08 "Капитальные вложения" накапливается сумма незавершенного строительства, которая будет числиться до момента ввода объекта в эксплуатацию. Здесь встречаются случаи, когда НДС начисляется (дебет счета 08 "Капитальные вложения", кредит счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по НДС") при вводе объекта в эксплуатацию или по мере окончания этапов работ, что неправильно. Инструкцией Госналогслужбы № 39 пункт 11 установлено, что НДС в этом случае начисляется по мере выполнения работ.

При передаче приобретенного со стороны оборудования, требующего монтажа, (дебет счета 08 "Капитальные вложения", кредит счета 07 "Оборудование к установке") учтенный на счете 19 "НДС по приобретенным ценностям" НДС, уплаченный по данному оборудованию, включается в затраты на капитальное строительство (дебет счета 08 "Капитальные вложения", кредит счета 19 "НДС по приобретенным ценностям") поэтому в аналитическом разрезе счета 08 "Капитальные вложения" следует выделить это оборудование самостоятельной позицией, чтобы повторно не начислить на него НДС как вошедший в дебетовый оборот счета 08 "Капитальные вложения".

Такой подход вполне вписывается в установленный порядок учета НДС по оборудованию, требующему монтажа, приобретенному со стороны (статья 7 "в" Закона "О налоге на добавленную стоимость").

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Операции | Сумма, | Корреспондирующий счет | |
|  | тыс. руб. | Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Оприходовано оборудование, требующее монтажа, согласно счету-фактуре поставщика:  на покупную стоимость  на сумму НДС | 8000  16000 | 07  19-6 | 60  60 |
| 2. Оплачено оборудование | 96000 | 60 | 51 |
| 3. Передано оборудование в монтаж | 80000 | 08 | 07 |
| 4. Одновременно на сумму НДС уплаченного | 16000 | 08 | 19-6 |
| 5. Выполнены работы:  хоз. способом по монтажу оборудования | 42000 | 08 | 10, 70,  68, 69 |
| 6. Начислен НДС на стоимость выполненных СМР | 8400 | 08 | 68 |
| 7. Объект сдан в эксплуатацию | 146400 | 01 | 08 |
| 8. Одновременно | 146400 | 46 | 08 |

*В отдельных случаях в ходе аудиторской проверки необходимо уделить внимание при исчислении НДС по приобретенным ценностям.* Для учета НДС уплаченного предназначен счет 19 "НДС по приобретенным ценностям", в развитие которого открываются субсчета:

19-1 "НДС по приобретенным материальным ресурсам";

19-2 "НДС по приобретенным МБП";

19-3 "НДС по приобретенным нематериальным активам";

19-4 "НДС по работам производственного характера";

19-5 "НДС при осуществлении капитальных вложений";

19-6 "НДС по приобретенному оборудованию, требующему монтажа";

19-7 "НДС по приобретенным товарам".

Так как НДС по приобретенным ценностям принимается к зачету по НДС начисленному (дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по НДС", кредит счета 19 "НДС по приобретенным ценностям") с обязательным соблюдением требований, установленных законодательством, всякие отступления от установленного механизма зачета могут привести к негативным последствиям для организации. Поэтому работники бухгалтерских служб должны строго соблюдать правила учета НДС по приобретенным ценностям в соответствии с требованиями Инструкции Госналогслужбы № 39 и письма Минфина России "О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций связанных с налогом на добавленную стоимость и акцизами" от 12 ноября 1996 г. № 96.

НДС, уплаченный по поступившим производственным запасам (дебет счета 10 "Материалы", кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками") и малоценными предметами (дебет счета 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы"), услугам производственного характера (дебет счета 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство", 25 "Общепроизводственные расходы", 26"Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 31 "Расходы будущих периодов", 43 "Коммерческие расходы", 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей"), принимаются на учет по счету 19 "НДС по приобретенным ценностям" по соответствующим субсчетам, где он числится до момента расчета с поставщиками (дебет счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", кредит счетов 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет").

Рассмотрим условный пример

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Ситуации | | | |
|  | 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Сальдо по сч. 60 и 76 на начало месяца | 18000 | 18000 | 18000 | 18000 |
| 2. Акцептованы счета-фактуры за материалы, МБП и услуги | 50000 | 50000 | 50000 | 50000 |
| 3. Оплачены счета-фактуры | 68000 | 52000 | 48000 | 50000 |
| 4. Суммы НДС к зачету и распределению | 11300 | 8600 | 8000 | 8300 |
| 5. Сальдо по сч. 60 и 76 на конец месяца | - | 16000 | 20000 | 18000 |

3.2. ОСНОВНЫЕ ВОПРОСЫ АУДИТА СЧЕТОВ-ФАКТУР И ВЕДЕНИЯ КНИГ УЧЕТА ПРОДАЖ И ПОКУПОК

Как уже указывалось, счета-фактуры составляются организацией-поставщиком (подрядчиком) на имя организации-покупателя (заказчика) в двух экземплярах, ***первый*** из которых не позднее 10 дней с даты отгрузки товара, выполнения работ и оказания услуг или предоплаты (аванса) предоставляется поставщиком покупателю и дает право на зачет (возмещение) сумм налога на добавленную стоимость.

***Второй экземпляр счета-фактуры***, остается у поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость при реализации товаров, работ и услуг.

В связи с этим при аудите счетов-фактур должен провести проверки:

1. Правильности заполнения реквизитов счетов-фактур.

2. Своевременность их заполнения и отправки первого экземпляра покупателю (заказчику).

3. Правильность отражения их в соответствующих регистрационных книгах.

Рассмотрим эти направления подробнее и проведем в выборочном порядке аудиторскую проверку нескольких счетов-фактур.

В счете-фактуре должны быть указаны:

- полное наименование поставщика;

- адрес, телефон;

- наименование города;

- идентификационный номер поставщика (ИНН);

- адреса грузоотправителя и грузополучателя;

- номер и дата платежного документа;

- номер и дата счета-фактуры;

- наименование покупателя;

- адрес и телефон покупателя;

- название города;

- идентификационный номер покупателя (ИНН);

- особые условия оплаты;

- наименование товара;

- единица измерения, цена, количество;

- сумма, ставка НДС;

- сумма НДС, всего к оплате с НДС.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером поставщика, а также лицами, ответственными за отпуск товаров, работ и услуг и скрепляется печатью организации. При получении товаров, работ, услуг счет-фактура подписывается покупателем или его уполномоченным представителем.

В счете-фактуре не допускаются подчистки и помарки. Исправления заверяются подписью руководителя и печатью поставщика с указанием даты исправления. Получаемые и выдаваемые счета-фактуры хранятся раздельно в журналах счетов-фактур в течении полных 5 лет с даты их получения (выдачи). Счета-фактуры в журналах должны быть подшиты и пронумерованы.

Счет-фактура составляется на русском языке с использованием компьютера или пишущей машины, но может быть заполнен от руки. При отгрузке товаров, выполнении работ и оказании услуг, не облагаемых налогом на добавленную стоимость, в счете-фактуре сумма налога не указывается и делается надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)". Счета-фактуры, не соответствующие установленным нормам их заполнения не могут являться основанием для зачета (возмещения) покупателю налога на добавленную стоимость в порядке установленным федеральным законом. С целью проверки этих позиций в организации нами были проверены в выборочном порядке счета-фактуры № 2, 16, 21. В результате проверки было установлено, что счета-фактуры заполнены в полном объеме согласно порядка установленного Постановлением Правительства РФ от 29.07.96 г. № 914 "Порядок ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по НДС" и письмом Госналогслужбы РФ и Минфина РФ от 29.12.96 г. № ВЗ-6-03/890, № 109 "О применении счетов-фактур при расчетах по НДС с 1 января 1997 г. и могут являться основанием для зачета (возмещения) НДС у покупателя.

При реализации товаров за наличный расчет предприятиями розничной торговли и общественного питания требования считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек, содержащий следующие реквизиты:

- наименование организации-продавца;

- номер кассового аппарата;

- номер и дата выдачи чека;

- стоимость продаваемого товара с налогом на добавленную стоимость, а также товарный чек с указанием количества и стоимости проданных за наличный расчет товаров. Товарный чек также должен иметь заполненные необходимые реквизиты.

При аудиторской проверке правильности ведения книги продаж следует учитывать особенности их оформления в зависимости от того, какую учетную политику приняло предприятие для учета процесса реализации - по мере отгрузки продукции, работ, услуг (по предъявленным счетам) или по кассовому методу (по оплаченным счетам).

Так при учете процесса реализации по мере отгрузки (по предъявленным счетам) аудитор должен проверить в книге продаж регистрируются ли в хронологической последовательности выписанные счета-фактуры, врученные покупателем за отгруженную продукцию (работы и услуги) и товары (дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", кредит счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", основные средства (дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, кредит счета 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств) и другое имущество (дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", кредит счета 48 "Реализация и выбытие прочих активов".

При использовании кассового метода аудитор должен учесть, что счета-фактуры выписываются и регистрируются в книге продаж по мере поступления денег в кассу, на расчетный или валютный счет предприятия. Так, если товар (работы, услуги) отпущены в марте, а платеж поступил в апреле (мае), то счет-фактура будет выписан и зарегистрирован в книге продаж соответственно в апреле (мае). В случае частичной оплаты товаров (работ, услуг) по книге продаж необходимо проверить производилась ли регистрация каждой суммы, поступившей при частичной оплате с указанием реквизитов счета-фактуры, составленного на отгрузку этого товара (работ, услуг) с пометкой "частичная оплата", так как отступление от этого правила может привести к негативным последствиям для предприятия. Рассмотрим это на условном примере.

**ПРИМЕР**: По счету-фактуре, выписанному в феврале на 120 000 тыс. руб., была произведена частичная оплата: в феврале на сумму 40 000 тыс. руб., в марте - 60 000 тыс. руб. и в апреле - 20 000 тыс. руб. Каждая из указанных сумм должна быть зарегистрирована в книге продаж соответственно в феврале (40 000 тыс. руб.), марте (60 000 тыс. руб.) и апреле (20 000 тыс. руб.).

Таким образом, итоговые суммы книги продаж за отчетный период предназначены для определения подлежащего к начислению НДС (дебет счетов 46 "Реализация продукции (работ, услуг), 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", 48 "Реализация и выбытие прочих активов", кредит счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по НДС"). В книге продаж также должны быть зарегистрированы и все авансовые поступления (дебет счетов 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет", кредит счета 64 "Расчеты по авансам полученным"). В дальнейшем по мере фактического отпуска товаров, выполнения работ, оказания услуг, суммы предоплаты (авансов) отражают повторно в книге продаж сторнировочной записью и регистрируют новый счет-фактуру на всю поставку. Особое внимание аудитору следует уделить проверке правильности регистрации итоговый данных за день контрольно-кассовой машины при реализации предприятием товаров, работ, услуг населению за наличный расчет, а также бланков строгой отчетности взамен счетов-фактур в предприятиях, где услуги населению оказывались без применения контрольно-кассовых машин. Целесообразно в данном случае по итогам работы за день составить одни общий счет-фактуру для его регистрации в книге продаж.

Письмо Госналогслужбы РФ и Минфина РФ от 25.12.96 г. № ВЗ-6-03/890 № 109 "О применении счетов-фактур при расчетах НДС с 1 января 1997 г. (п. 9) разрешено ведение книги продаж в компьютерном варианте: по истечении отчетного периода, но не позднее 20 числа месяца следующего за отчетным. Книга продаж распечатывается, страницы пронумеровываются и скрепляются печатью.

При аудиторской проверке в книге покупок аудитор должен проверить регистрируются ли оплаченные счета-фактуры поставщиков (дебет счетов 60 "Расчет с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", кредит счетов 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет") за приобретенные основные средства и нематериальные активы (дебет счетов 07 "Оборудование в монтаже", 08 "Капитальные вложения", кредит счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", поступившие производственные запасы (дебет счета 10 "Материалы") малоценные предметы (дебет счета 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы"), товары (дебет счета 41 "Товары отгруженные") и оказываемые услуги, потребленные на производственные цели (дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство", 25 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производство и хозяйство", 31 "Расходы будущих периодов", 43 "Коммерческие расходы") и непроизводственные (дебет счета 96 "Целевые финансирование и поступления").

Итоговые данные книги покупок служат основанием для зачета НДС уплаченного (дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по НДС", кредит счета 19 "НДС по приобретенным ценностям"). Произведенные предприятием авансовые платежи в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) не отражаются в книге покупок, т.к. по ним не производится зачет НДС уплаченного. Это связано с тем, что принятие к зачету НДС по приобретенным товарам и материальным ресурсам осуществляется при соблюдении двух обстоятельств - оплате счетов-фактур и оприходовании товаров.

Необходимо обратить внимание на то, что если для книги продаж письмом Госналогслужбы РФ и Минфином РФ от 25.12.96 г. № ВЗ-6-03/890, № 109 "О применении счетов-фактур при расчетах по НДС с 1 января 1997 года (п. 9)" установлена возможность ее ведения с использованием компьютера, то для книги покупок такая возможность не предусматривается. Однако, основываясь на том, что в письме отсутствует запрещение на ведение книги покупок в компьютерном варианте и исходя из постулата "разрешено все, что не запрещено", возможно использовать компьютерный вариант. При заполнении книги покупок аудитору следует обратить внимание на следующее:

- записи счетов-фактур, полученных от поставщиков, регистрируются в книге покупок по факту оплаты (дебет счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", кредит счетов 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет") или факту оприходования приобретенных товаров (дебет счетов 08 "Капитальные вложения", 10 "Материалы", 12 "МБП", 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" и др., кредит счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") - по более поздней дате наступления указанного события. Если товар поступил 20 марта, а оплата произведена 25 марта (2 апреля), то счет-фактура подлежит регистрации соответственно 25 марта (2 апреля);

- при частичной оплате (дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", кредит счетов 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет") оприходованных товаров, работ и услуг (дебет счетов 08 "Капитальные вложения, 10 "Материалы", 12 "МБП", 20 "Основное производство и др., кредит счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") регистрация в книге покупок производится на каждую сумму, перечисленную в порядке частичной оплаты (с указанием реквизитов счетов-фактур) с пометкой "частичная оплата".

Как подтверждается аудиторской проверкой с целью получения более полной и достоверной информации о суммах НДС, подлежащих зачету в книге покупок, должны быть зарегистрированы также все счета-фактуры и чеки кассовых аппаратов при наличии товарных чеков за материалы, работы и услуги, оплаченные наличными из кассы (дебет счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", кредит счета 50 "Касса") или из подотчетных сумм (кредит счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами").

3.3. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА НА ООО

"ТОРГОВОЕ ПРЕДПРИЯТИЕ ЭКСПРЕСС" КАФЕ "СТАРТ"

В соответствии с изложенной в предыдущих пунктах Главы III методикой аудита расчетов предприятия с бюджетом по НДС, на основе данных ООО "Торгового предприятия Экспресс" было проведено изучение имеющейся информации по данному вопросу.

Проверка осуществлялась в выборочном порядке, были рассмотрены все относящиеся к расчетам по НДС документы за часть проверяемого периода (за IV квартал 1997 года).

Кредитовый оборот по счетам 46, 47, 48 в Главной книге за октябрь, ноябрь и декабрь 1997 года соответствует показателю, который можно вычислить, исходя из данных Формы № 2 I квартала и годовой Формы № 2:

(3 383 902 + 1 793 779) - (3 126 892 + 1 166 797) = 883 992 (выручка-нетто от реализации товаров, продукции, работ, услуг и реализации прочего имущества за IV квартал).

Эта сумма соответствует показанным в графе 3 строки 3 Расчета по НДС за этот же период данным:

400826.5 + 452650 + 30515.5 = 883992

Основная реализация (по счету 46) отражается в журнале-ордере № 11. Кредитовый оборот за IV квартал по журналу-ордеру № 11 соответствует показанному по Главной книге. Реализация осуществляется по сметной стоимости с НДС по ставке 20 % и 10 %.

Реализация основных средств показывается в журнале-ордере № 13, по счету 47. За рассматриваемый период суммы авансовых платежей и предоплат не поступали, для подтверждения этого по ведомости № 1 и № 2 проверялись суммы поступаемых денежных средств.

При проверке ведомостей и журналов-ордеров № 1, 2 за ноябрь 1997 года установлено, что расчетный счет и касса не корреспондируют со счетами затрат на производство (20, 23, 26).

По ведомости № 1 проверены прилагающиеся первичные документы (приходные кассовые ордера, заявления от работников и т.п.) за реализованные материальные ценности и услуги. По оборотным ведомостям к сч. 10, 12 проверяется учетная стоимость этих материальных ценностей. Установлено, что реализация осуществлялась по ценам, превышающим себестоимость ценностей. Определена стоимость 1 часа транспортных услуг, в соответствии с которой осуществляется оказание платных услуг по перевозке грузов по заявлению работников. В этом периоде реализации по ценам не выше себестоимости также не было, таким образом нет необходимости доначислять налог и составлять специальный расчет, представляемый в налоговую инспекцию.

Бартерные сделки и взаимозачеты, оформленные бухгалтерскими справками, осуществлялись через счет 46, поэтому в полном объеме включались в налогооблагаемую базу и налог на добавленную стоимость по этим операциям исчислен в соответствии с законодательством. Проверена правильность заполнения счетов-фактур формы № 868, оформляющих взаимозачеты; выделение в них суммы НДС отдельной строкой производилось в соответствии с Инструкцией № 39.

За рассматриваемый период имел место случай безвозмездной передачи основных средств, был начислен НДС по ставке 20 % от остаточной стоимости объекта.

Применяемая ставка НДС - 20 % и 10 %. В первом квартале ошибочно вместо 20 % НДС был начислен по ставке 10 %. Исправительная проводка была сделана на сумму доначисленного НДС:

*Дебет сч. 81 "Использование прибыли"*

*Кредит сч. 68 "Расчеты с бюджетом"*

Ошибка была исправлена в этом же квартале и поэтому не последовали штрафные санкции.

Сумма НДС, относимая на расчеты с бюджетом в ноябре 1997 года - 4000 тыс. руб. (строка 1 "а" графа 5), определяется по данным журнала-ордера № 6, в котором выделена отдельная графа по дебету сч. 19 (заполняется на основании первичный и расчетных документов).

В конце каждого месяца составляется специальный расчет, выборка данных по журналу-ордеру № 6 позволяет определить суммы НДС, подлежащие отнесению в дебет счета 68-9.

Дебетовый оборот по счету 19 в Главной книге соответствует показанному в налоговой декларации (строка 1 графа 5) - 4000 тыс. руб., а кредитовый оборот - сумма 4000 тыс. руб., отраженной в строке 1 "а" графе 5.

При проверке были выявлены недочеты по заполнению счетов-фактур (неточное указание реквизитов, отсутствие идентификационного номера) вследствие чего бухгалтеру были даны уточнения по ведению и заполнению счетов-фактур.

Выборочно проверены обработанные авансовые расчеты, при приобретении ценностей в розничной торговле за наличный расчет сумма НДС не выделяется. При приобретении ГСМ за наличный расчет через АЗС НДС выделяется по расчетной ставке 13, 79 % при наличии чека контрольно-кассового аппарата.

Ведутся журнал покупок и журнал продаж, их заполнение соответствует требованиям Постановления Правительства РФ № 914 (15).

В целом можно сказать, что за проверяемый период нарушений налогового законодательства не установлено. Бухгалтерский учет, исчисление налога на добавленную стоимость и составленная по нему отчетность (расчет по НДС) соответствует установленным стандартам и нормам.

***Заключение***

В соответствии с поставленными задачами в работе рассматриваются три основные группы проблем.

**Первая группа** проблем охватывает теоретические основы взимания налога на добавленную стоимость, которые дополнены данными из практики применения НДС в западных странах, где НДС действует уже не одно десятилетие.

Исторический экскурс к истокам возникновения НДС позволяет судить о его преимуществах над ранее действовавшими косвенными налогами.

В экономической литературе рассматриваются различные точки зрения и подходы к определению добавленной стоимости. Рассматриваются также различные методы определения налога на добавленную стоимость.

Рассмотрение существующих методов расчета НДС показало, что в нашей стране, как и в большинстве развитых стран мира, применяется наиболее удобный для плательщиков инвойсный метод. Интересным моментом является представление в западной налоговой концепции объекта налогообложения: основой исчисления НДС является вознаграждение (действительная или подразумеваемая) - добавленная стоимость.

Положительные и отрицательные последствия взимания НДС обусловлены прежде всего тем, что это косвенный налог, который носит всеохватывающий и всеобъемлющий характер (взимается при каждом акте купле-продаже, то есть охватывает все стороны рыночного хозяйства).

В последние десятилетия усиливается мировая и особенно европейская интеграция, заключается множество сделок на межгосударственном уровне, поэтому гармонизация налогообложения на добавленную стоимость является одним из важнейших направлений в объединении европейской экономики.

Изучение взимания НДС, тенденций его развития в мировом сообществе и в России в частности, позволяет прогнозировать возможные последствия в связи с предусмотренными проектом Налогового Кодекса изменениями в налогообложении (прежде всего в части льгот по налогу).

Существование НДС в России проявило все его положительные и отрицательные стороны, но на данном этапе государство пренебрегает негативными моментами, так как НДС является стабильным источником поступлений доходов в Государственный бюджет. Возможно в дальнейшем используя опыт других стран, удастся сгладить отрицательные стороны взимания НДС.

**Во второй группе** проблем рассмотрен учет расчетов предприятия с бюджетом по налогу на добавленную стоимость. В связи с особенностью исчисления суммы НДС, подлежащей внесению в бюджет, инвойсным методом, по отдельности были рассмотрены такие вопросы как: порядок исчисления НДС по основным средствам и нематериальным активам, особенности исчисления НДС на предприятиях общественного питания, исчисление суммы НДС, подлежащей внесению в бюджет.

В работе при решении поставленных задач учтены изменения, произошедшие в законодательстве по налогообложению и бухгалтерскому учету, приведены конкретные примеры из практики. Учет операций, связанных с налогом на добавленную стоимость был изучен на основе документов исследуемого предприятия.

**Третья группа** проблем охватывает анализ возможных ошибок и нарушений при исчислении НДС. Рассмотрена общая методика проведения аудита расчетов предприятия по НДС, которая включает в себя два основных этапа проверки: аудит достоверности налогооблагаемой базы и аудит сумм налога, принимаемых к зачету (возмещению) из бюджета.

Рассмотренная методика проведения проверки применена на исследуемом предприятии, она эффективна и позволяет выявить основные нарушения, ошибки и способы их устранения.

По исследуемому предприятию можно сделать вывод, что все операции по НДС проводились и отражались в бухгалтерском учете в соответствии с законодательством.

Исчисление и уплата налога на добавленную стоимость осуществляется налогоплательщиками самостоятельно, что на практике может привести даже к неумышленным нарушениям, поэтому особое внимание в работе уделяется наиболее типичным ошибкам при исчислении НДС.

Предприятие порой не в состоянии проследить за множеством изменений, дополнений и пояснений налоговых и законодательных органов по НДС, что также может привести к ошибкам в учете.

Решением проблемы недостаточной информированности может стать выпуск единого официального издания, которое постоянно отражало бы все изменения и поправки налогового законодательства. На наш взгляд, необходима рационализация процедуры изменения в законодательной базе по налогам при утверждении Государственной Думой Налогового Кодекса.

Задолженность государственного бюджета по финансированию работ приводит к тому, что предприятие не имеет возможности своевременно и в полном объеме расплатиться с бюджетом по налогам. Это ведет к начислению пеней, которые превышают сам долг по налогу. Выходом из этой замкнутой цепи может быть налоговая амнистия (списание всех долгов по налогам или хотя бы пеней по ним на определенную дату) для предприятий, финансируемых из государственного бюджета.

Таким образом, можно сказать, что предприятие в большей степени зависит от политики государства в сфере налогообложения, в проработке законодательными и налоговыми органами нормативной базой по НДС, поэтому объективно предприятие должно особое внимание уделять исчислению НДС, точному следованию налоговому законодательству во избежание возможных ошибок.

В **заключение**, необходимо отметить, что учет и аудит расчетов предприятия с бюджетом по НДС является важнейшим и одним из наиболее сложных участков бухгалтерского учета предприятия

**Л И Т Е Р А Т У Р А**

1. О налоге на добавленную стоимость: Закон Российской Федерации от 06.12.91 г. № 1992-1 (в редакциях последующих Федеральных Законов)

2. Порядок ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость: Постановление Правительства Российской Федерации от 29.07.96 г. № 914

3. О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость: Инструкция Государственной налоговой службы Российской Федерации от 11.10.95 г. № 39 (в редакции последующих изменений и дополнений Госналогслужбы РФ)

4. О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с НДС и акцизами: письмо Минфина Российской Федерации от 12.11.96 г. № 96. (Новое в бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации 1997 г. № 2)

5. О применении счетов-фактур при расчетах по НДС с 1 января 1997 г.: письмо Госналогслужбы и Минфина РФ от 29.12.96 г. № ВЗ-6-03/890, № 109 // Финансовая газета - 1997 г. № 2 //

6. Агешин Ю.А. Налоги в России: налоговая система России. Общие вопросы налогового законодательства - Юридическая литература. М. 1994г.

7. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита - Информационно-издательский дом "Филинъ", М. 1995 г.

8. Захарова А.В. Расчеты с бюджетом по НДС на основе счетов-фактур // Бухгалтерский учет. - 1997 г. - № 4 //

9. Комова Н.А. НДС на рубеже 1996 / 1997 гг. // Бухгалтерский бюллетень - 1996 г. - № 11 //

10. Комова Н.А. Налог на добавленную стоимость в 1997 г. // Бухгалтерский бюллетень - 1997 г. - № 1 //

11. Луговой В.А. НДС: учет и расчеты с бюджетом // Бухгалтерский учет - 1997 г. - № 3 //

12. Пансков В.Г. Налог на добавленную стоимость. 6-е изд. - Международный центр финансово-экономического развития. М. - 1996 г.

13. Русакова И.Г. Налоги в развитых странах. - Финансы и статистика. М. - 1994 г.

14. Налоговая система во Франции. - Французская Организация Технического Сотрудничества. М. - 1995 г.

15. О налоговой политике в России // Финансовая газета. - 1997 г. - № 3.