ТОЛЬЯТТИНСКИЙ ФИЛИАЛ

## КУРСОВАЯ РАБОТА

По предмету: АУДИТ

На тему: **Методика аудита расчетов с бюджетом**

**по налогу на добавленную стоимость**

Специальность Бухгалтерский учет, анализ и аудит

(5 лет, группа БА 651)

Студент:\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Курс VI (заочный)

Научный руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

фамилия и.о. подпись

Оценка \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Дата защиты \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

ТОЛЬЯТТИ 2008 год

**Содержание**

Введение

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

1.1. Нормативное правовое регулирование учета расчетов по НДС

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

2. Основные этапы аудита расчетов по НДС

2.1. Ознакомительный этап проверки

2.2. Основной этап проверки

2.3. Заключительный этап

3. Проверка учета сумм НДС по сегментам

3.1. Проверка учета сумм НДС по приобретенным для перепродажи товарам

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

3.3. Проверка оплаты счетов поставщиков и подрядчиков

3.4. Проверка правильности отражения вычета по суммам авансов, засчитываемым в отчетном периоде при реализации или в случае возврата авансов

3.5. Сверка данных аналитического, синтетического учета, бухгалтерской и налоговой отчетности

4. Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по НДС на примере предприятия ООО «ЛАДА Медсервис»

4.1. Понимание деятельности аудируемого лица ООО «ЛАДА Медсервис»

4.2 Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по НДС на примере ООО «ЛАДА Медсервис»

Заключение

Список использованной литературы

Рецензия

Приложения

**Введение**

Налог на добавленную стоимость оказывает большое влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации и вызывает, как правило, больше всего трудностей, как при расчете, так и при проведении проверки. Поэтому является, необходимым в ходе аудиторской проверки обращать особое внимание на правильность исчисления и уплаты данного налога.

Для каждого налогового законодательного акта характерны определенные требования к применению ставки налога, определению облагаемой налоговой базы, срокам уплаты налогов, подготовке отчетности и т.д. Часто меняющееся налоговое законодательство и противоречия некоторых положений нормативных актов обуславливают возможность случайных ошибок в расчетах по налогу на добавленную стоимость. При проведении детальной аудиторской проверки по налогу на добавленную стоимость могут выявиться следующие ошибки:

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

-применение неверной ставки налога;

-неправильное определение налогооблагаемой базы;

-неточный учет пеней и штрафов.

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

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

-искажение или сокрытие данных, представляемых налоговым органам;

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

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

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

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

**1.1 Нормативное правовое регулирование учета расчетов по НДС**

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

Нормативная база (с учетом изменений и дополнений):

- Налоговый кодекс РФ, часть вторая;

- ФЗ РФ «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 № 119;

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

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

- Правила (стандарты) аудиторской деятельности и другие.

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

В приведенной таблице № 1 наглядно отражены основные налоговые элементы по НДС в соответствии с действующим содержанием главы 21 Налогового кодекса РФ, которая непосредственно устанавливает законодательные основы для расчета и уплаты данного налога:

Таблица 1

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

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

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

В соответствии со ст.164 налоговыми ставками по НДС является 0%, 10%, 18%.

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

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

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

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

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

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

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

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

7) услуг по перевозке пассажиров.

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

Учет налога на добавленную стоимость, начисляемый от реализации продукции, товаров, работ, услуг, учитывается на счете 68 «Расчеты с бюджетом» по субсчету «Расчеты по налогу на добавленную стоимость». Сумма НДС, полученная от покупателей, учитывается по Кт 68 счета с оборотов по реализации продуктов, работ, услуг и иного имущества предприятия, а также со всех сумм, получаемых предприятием, если это получение связано с расчетами по оплате товара Дт 90,91- Кт 68.

Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате поставщикам и подрядчикам за приобретенные у них материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги производственного значения, отражается по Дт счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», а затем после оприходования товарно-материальных ценностей списывается в уменьшение задолженности перед бюджетом Дт 68 - Кт 19.

Налоговым вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей и при наличии соответствующих первичных документов. Вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг). С 2006г. вычетам подлежат суммы НДС, только предъявленные продавцом налогоплательщику, без условий оплаты упомянутого НДС. В случае использования материальных ценностей, работ, услуг для непроизводственных целей сумма НДС, приходившаяся на эти ценности (работы, услуги) восстанавливается как задолженность бюджету. Для того чтобы предприятие имело право зачесть сумму НДС, уплаченную поставщикам, необходимо, чтобы сумма НДС в документах, принятых к оплате, была выделена отдельной строкой.

В соответствии с пунктом 3 статьи 168 главы 21 Налогового кодекса РФ предприятия при реализации товаров (работ, услуг) выставляют соответствующие счета-фактуры не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 «Порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж» утверждены: типовая форма счета-фактуры, порядок ведения журналов учета счетов-фактур, форма книги продаж и книги покупок и требования к их ведению. Статьей 169 Налогового кодекса РФ определена обязанность каждого налогоплательщика по осуществлению регистрации выписанных счетов-фактур покупателям в книге продаж*,* а полученных от поставщиков - в книге покупок. Книги являются налоговыми регистрами и ведутся с целью обеспечения получения полной и достоверной информации по НДС, начисленному за реализованные товары, работы и услуги - на основе книги продаж и подлежащему налоговому вычету - на основе книги покупок.

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

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

Целью проведения аудита расчетов с бюджетом по НДС является проверка достоверности расчета налога на добавленную стоимость, полноты и своевременности его перечисления в бюджет.

Источники информации:

- счета-фактуры, выставленные покупателям за товар (работы, услуги);

- счета-фактуры, полученные от поставщиков за товар (работы, услуги);

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

- журнал учета выставленных и полученных счетов-фактур;

- книга продаж;

- книга покупок;

- декларации по НДС.

В ходе аудиторской проверки аудиторы должны проверить:

- правильность исчисления налогооблагаемой базы;

- правильность применения налоговых ставок;

- правомерность применения льгот при расчете и уплате налогов;

- правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей;

- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам № 19 и 68;

- правильность составления налоговой декларации.

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

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

**2. Основные этапы аудита расчетов по НДС**

**2.1 Ознакомительный этап проверки**

На данном этапе выполняются:

- оценка систем бухгалтерского и налогового учета;

- оценка аудиторских рисков;

- расчет уровня существенности;

- определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели;

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

На данном этапе составляется план и программа аудиторской проверки.

Выполнение процедур позволяет рассмотреть существующие объекты налогообложения, соответствие применяемого организацией порядка налогообложения нормам действующего законодательства, оценить уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений.

**Документы необходимые для проведения аудита:**

*а) при проверке полноты определения налоговой базы:*

|  |  |
| --- | --- |
| **Перечень вопросов, подлежащих** **проверке** | **Источники информации** |
| **1** | **2** |
| 1.Момент определения налоговой базы | Приказ об учетной политике |
| 2. Проверка сопоставимости данных бухгалтерского учета, налоговой отчетности и книги продаж | Налоговые декларации, Бухгалтерские регистры по счетам 68/ндс, 62/авансы полученные, 62/расчеты с покупателями и заказчиками, главная книга, книга продаж |
| 3. Проверка ведения журнала учета выставленных счетов-фактур и книги продаж, своевременности выставления и правильности оформления счетов-фактур | Журнал учета выставленных счетов-фактур, счета-фактуры, книга продаж |
| 4. Выделение операций, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст.149 НК РФ с целью подтверждения правомерности невключения их в налогооблагаемую базу. | Налоговая декларация Регистры аналитического учета по балансовым счетам: "90/1", "62/авансы полученные", "62/расчеты с покупателями и заказчиками" и пр. |
| 5. Проверка порядка формирования налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг)  5.1. Товарообменные (бартерные) операции  5.2. Реализация на безвозмездной основе  5.3. Передача права собственности на предметы залога  5.4. Передача товаров при оплате труда в натуральной форме  5.5. Реализация с учетом субсидий и льгот, предоставляемых в соответствии с федеральным законодательством  5.6. Реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом НДС  5.7. Реализация с/х продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками)  5.8.Реализация в многооборотной таре  5.9. Реализация услуг на основе договоров комиссии, поручения и агентских договоров | Регистры синтетического и аналитического учета по счетам: "90/1", "91/1", "62/расчеты с покупателями и заказчиками", "68/ндс", договоры с покупателями, отчеты посредников по совершенным сделкам, акты выполненных работ. Налоговая декларация (строки 1.1-1.9). |
| 6. Проверка момента определения налоговой базы (с учетом отдельных особенностей)  6.1. При оплате путем зачета взаимных требований  6.2. При погашении задолженности векселями  6.3. По истечении срока исковой давности  6.4. При уступке права требования | Регистры синтетического и аналитического учета по счету "62/расчеты с покупателями и заказчиками", акты взаимозачета, акты приема-передачи векселей, книга учета ценных бумаг, акты инвентаризации дебиторской задолженности, акты списания дебиторской задолженности |
| 7. Проверка определения налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг)  7.1. Авансы и иные платежи, связанные с предстоящей поставкой товаров (выполнением работ, оказанием услуг)  7.2. Штрафы, пени, неустойки за нарушение договорных обязательств  7.3. За реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи  7.4. Проценты (дисконты) по векселям, облигациям, проценты по товарному кредиту | Регистры синтетического и аналитического учета по счетам: "62/расчеты по авансам полученным", "50", "51", "52", "91", "76", "60". Налоговая декларация (4.1-4.4) |

*б) при проверке правильности формирования налоговых вычетов*

|  |  |
| --- | --- |
| **Перечень вопросов, подлежащих** **Проверке** | **Источники** **информации** |
| **1** | **2** |
| 1. Проверка сопоставимости данных бухгалтерского и налогового учета | Главная книга, налоговая декларация, книга покупок, журнал учета полученных счетов-фактур |
| 2. Проверка правильности и своевременности регистрации счетов-фактур и заполнения налоговых регистров | Журнал учета полученных счетов-фактур, книга покупок, счета-фактуры |
| 3. Проверка правильности учета и формирования сумм НДС, заявленных к вычету: | Данные бухгалтерского учета, налоговая декларация, книга покупок, журнал учета полученных счетов-фактур, документы на оприходование материальных ценностей и их на оплату |
| - по приобретенным материалам, товарам | Регистры синтетического и аналитического учета по счетам 10, 19, 41, 60, 68, 76,. Записи: ( **Дебет 10,41 Кредит 60,76 и Дебет 68 Кредит 19**) |
| - работам, услугам | ( **Дебет 20,26 Кредит 60,76 и Дебет 68 Кредит 19**) |
| - по приобретенным нематериальным активам | ( **Дебет 04 Кредит 08 и Дебет 68 Кредит 19**) |
| - по приобретенным основным средствам, из них: по приобретенным основным средствам, стоимость которых учитывается в затратах по капитальному строительству объектов | ( **Дебет 01 Кредит 08 и Дебет 68 Кредит 19**) Налоговый регистр, в котором содержится информация о дате начисления амортизации |
| 4. Проверка сумм налога, начисленных с авансов и предоплаты, засчитываемых в налоговом периоде при реализации (при возврате авансов) | Декларация. Книга продаж. Книга покупок. Регистры синтетического и аналитического учета по счетам 68, 62. Запись: **Дебет 68 Кредит 62** |
| 5. Проверка учета сумм налога, уплаченных налогоплательщиком в бюджет при реализации в случае возврата этих товаров (отказа от выполнения работ, услуг) | Декларация. Книга продаж. Данные бухгалтерского учета Запись: **Дебет 68 Кредит 90/3** Документы, обосновывающие возврат (отказ) |
| 6. Проверка учета сумм налога, включенных ранее в налоговые вычеты и подлежащих восстановлению | Декларация. Книга покупок. Данные бухгалтерского учета |
| 7. Проверка учета сумм налога, предъявленных налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), при осуществлении им деятельности облагаемой и не облагаемой налогом | Данные бухгалтерского учета Журнал учета полученных счетов-фактур. Книга покупок Расчет бухгалтерии |

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

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

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

- каков порядок подготовки, оборота и хранения документов налогового учета и налоговой отчетности, отражения облагаемых оборотов в регистрах бухгалтерского и налогового учета, каким образом происходит обобщение этих данных и как определяется налоговая база;

- при проведении каких операций наиболее велик риск возникновения ошибок (как правило, наибольшее количество искажений в связи с исчислением НДС встречается при использовании организацией неденежных форм расчетов - зачета взаимных требований, бартерных операций, оплаты векселями и т.п.);

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

- осуществляются ли операции, освобождаемые от налогообложения;

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

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

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

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

**2.2 Основной этап проверки**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

При проверке правомерности применения вычетов по НДС аудитору следует:

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

оценить качество учета и контроля операций;

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

проверить соблюдение порядка и сроков осуществления вычетов.

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

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

Оценивая правильность составления налоговой отчетности, аудиторы проверяют наличие в ней всех установленных форм, полноту их заполнения, производят пересчет отдельных показателей, осуществляют взаимную сверку показателей, отраженных в регистрах бухгалтерского учета и в формах отчетности.

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

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

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

Важным моментом является проверка своевременности сдачи деклараций и уплаты налога. Налогоплательщики (налоговые агенты), в том числе перечисленные в пункте 5 статьи 173 НК РФ, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для аудита исчисления и уплаты НДС, оформления налоговой отчетности применяются преимущественно приемы инспектирования (проверка записей, документов), нормативной и арифметической проверки (проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов).

**2.3 Заключительный этап**

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

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

- ошибки при исчислении налоговой базы;

- неправильное применение налоговых льгот;

- нарушение порядка определения налоговых вычетов;

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

**3. Проверка учета сумм НДС по сегментам**

**3.1 Проверка учета сумм НДС по приобретенным для перепродажи товарам**

По данным Главной книги устанавливается, какие формы расчетов с поставщиками применяются в организации (корреспонденции с дебетом счетов 60 и 76): безналичные (кредит 51); наличные (кредит 50); взаимозачет (кредит 62); бартер (кредит 90, 91); ценными бумагами (кредит 91) и др.

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

Аудитор прослеживает данные по цепочке: "накладная - приходный документ склада - счет - фактура - отражение в журнале учета полученных счетов - фактур - документ на оплату - отражение в книге покупок".

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

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

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

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

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

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

При аудите НДС по внеоборотным активам необходимо убедиться в том, что приобретенные основные средства и нематериальные активы действительно введены в эксплуатацию. По этим ценностям проверяется цепочка: "накладная поставщика - акт приемки - передачи - акт ввода в эксплуатацию - счет - фактура - журнал учета полученных счетов - фактур - документ об оплате - книга покупок".

**3.3 Проверка оплаты счетов поставщиков и подрядчиков**

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

Проверка оплаты векселями предполагает наличие следующих вариантов.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**3.4 Проверка правильности отражения вычета по суммам авансов, засчитываемым в отчетном периоде при реализации или в случае возврата авансов**

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

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

**3.5 Сверка данных аналитического, синтетического учета, бухгалтерской и налоговой отчетности**

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

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

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

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

**4. Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по НДС на примере предприятия ООО «ЛАДА Медсервис»**

**4.1 Понимание деятельности аудируемого лица ООО «ЛАДА Медсервис»**

ООО «ЛАДА Медсервис» занимается оптовой продажей медицинской техники, косметологического оборудования и расходных материалов, дезинфицирующих средств и др. Вышеуказанный виды деятельности не требуют лицензии.

Система налогообложения общая. Периодичность уплаты НДС ежеквартальная. Учет реализации, согласно учетной политике, ведется по отгрузке.

Общество с ограниченной ответственностью "ЛАДА Медсервис» является коммерческой организацией, созданной по решению учредителей. Общество является юридическим лицом и свою деятельность организует на основании Устава и действующего законодательства. По решению собрания учредителей было принято решение о проведении инициативного аудита с целью снизить риск недоплаты налогов. Организация заключила договор на оказание аудиторских услуг с аудиторской фирмой «Альфа-Аудит». Данной фирмой было направлено руководству ООО «ЛАДА Медсервис» письмо-обязательство о согласии на проведение аудиторской проверки, был определен объем проверки на предприятии, определена цена аудиторской проверки. После этого предприятие заключило договор на оказание аудиторских услуг фирмой «Альфа-Аудит».

**4.2 Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по НДС на примере ООО «ЛАДА Медсервис»**

На предприятии ООО «ЛАДА Медсервис» был проведен налоговый аудит.

Период проведения аудита был определен с 01.06.2008 по 30.06.2008.

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

1. Соответствует ли книга покупок и книга продаж ООО «ЛАДА Медсервис» за период с 01.01.2008 по 31.03.08 Правилам ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914?
2. Соответствует ли сумма, отраженная в книге продаж ООО «ЛАДА Медсервис» за период с 01.01.2008 по 31.03.2008 сумме реализованной продукции (работ, услуг) и полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)?
3. Соответствует ли сумма, отраженная в книге покупок ООО «ЛАДА Медсервис» за период с 01.01.2008 по 31.03.2008 сумме налога, предъявленной истцу при приобретении товаров (работ, услуг) и исчисленная с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащие вычету?
4. Правильно ли применено освобождение от налога на добавленную стоимость в соответствии с п.п. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ?

В распоряжение аудиторов были предоставлены следующие документы за рассматриваемый период:

- налоговая декларация за 1 квартал 2008г. (Приложение №1);

- книга продаж (Приложение № 2);

- книга покупок (Приложение № 3);

- журнал выставленных и полученных счетов-фактур;

- счет-фактуры выданные и полученные;

- товарные накладные, товаросопроводительные документы;

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

- банковские выписки и приложениями;

В вышеуказанный период в помещении ООО «ЛАДА Медсервис» были проведены исследования, которые состояли в следующем:

применяя метод сплошной проверки, была произведена проверка правильности оформления счетов-фактур и товарных накладных, отражающих получение и реализацию продукции (работ, услуг) за период с 01.01.2008 по 31.03.2008;

применяя метод сплошной проверки, были исследованы журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книга покупок и книга продаж за период с 01.01.2008 по 31.03.2008 на предмет соответствия требованиям Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914;

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

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

для определения правильности отражения хозяйственных операций по оприходованию товара был применен прием взаимного контроля, а именно: были сопоставлены счета-фактуры полученные, товарные накладные поставщиков с соответствующими записями в карточке бухгалтерского счета, на котором оприходован приобретенный товар (карточка счета № 41). При данной процедуре было выявлено расхождение – товар, полученный от ООО «Гаммамед Фарм» 15.03.08, был оприходован на меньшую сумму, чем указано в имеющихся первичных документах (товарная накладная № 207 от 01.03.08 и счет-фактура № 207 от 01.03.08);

был применен метод встречной проверки (сопоставление данных счет-фактуры и товарной накладной, относящимися к спорной хозяйственной операции (товарная накладная № 207 от 01.03.08 и счет-фактура № 207 от 01.03.08), у проверяемого предприятия, с одноименными данными в одноименных документах у поставщика) для определения наличия в данной ситуации арифметической ошибки при оприходовании товара или факта подлога первичных документов у проверяемого предприятия. В результате был подтвержден факт подлога документов;

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

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

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

Применяя метод сплошной проверки счетов-фактур выставленных, было установлено, что на предприятии нарушена хронологическая последовательность нумерации счетов - фактур. Для того чтобы обойти обязательное требование выписывать счета-фактуры в хронологической последовательности, на проверяемом предприятии пошли по такому пути: номер счета-фактуры начинался с буквы или комбинации букв, соответствующих названию фирмы-заказчика и далее следовал номер, соответствующий порядковому номеру счета-фактуры для этого заказчика. Выявить фактическую хронологическую последовательность составления счетов - фактур при этом становилось совершенно невозможно.

Порядок ведения книги покупок также оказался нарушен. От некоторых поставщиков (подрядчиков) счета-фактуры так и не поступили, хотя НДС принят к зачету. Все это говорит о том, что на предприятии не налажен контроль за своевременным поступлением счетов-фактур по приобретенным ресурсам.

Были даны разъяснения лицам, ответственным за расчеты с поставщиками и подрядчиками о необходимости контролировать своевременность поступления счетов - фактур по приобретенным материальным ресурсам (работам, услугам), а лицам, ответственным за ведение счетов - фактур, книги продаж, книги покупок - о содержании требований Постановления Правительства РФ от 02.12.2000г. № 914 "Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС", которые являются обязательными к исполнению в настоящее время.

2) Авансовые платежи.

Как правило, контракты с муниципальными учреждениями, заключаемые проверяемой фирмой, предусматривают предоплату на поставку товара в размере 30% от суммы договора. Многие заказчики, соблюдая условия договора, осуществляли предоплату, и в виду того, что поставка товара по контракту осуществлялась в течении 5 дней после предоплаты, счета-фактуры на полученную предоплату не составлялись, тем самым искажались данные в декларациях, подаваемых в налоговые органы по расчету налога на добавленную стоимость. Авансы, полученные от заказчиков, отражаются с использованием счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет авансы полученные. В соответствии с Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета от 31 октября 2000 года № 49н при получении авансов под выполнение работ, услуг произведенных для заказчиков, вся сумма, указанная в документах по предварительной оплате, отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет авансы полученные. Одновременно сумма налога, на основании документов о полученных авансах, отражается в учете по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет авансы полученные и кредиту 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет расчеты по НДС. При отгрузке продукции, выполнении работ, услуг на сумму ранее учтенного налога делается сторнировочная запись: Д-т 62- К-т 68, а затем отражаются операции, связанные с реализацией продукции.

Так, в январе была получена предоплата от МУЗ Городская клиническая поликлиника № 3 на сумму 20000,00 рублей. У проверяемого предприятия проводки на дату оприходования авансовых платежей: Д-т 51 "Расчетный счет" К-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками» имеются в журнале хозяйственных операций, тогда как последующие Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет авансы полученные К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет расчеты по НДС на сумму НДС от предоплаты, не делались, счета-фактуры на полученную предоплату не составлялись и не вносились в книгу продаж, в налоговых декларациях суммы авансовых платежей и причитающийся по ним НДС не указывались.

Таким образом, сумма, отраженная в книге продаж ООО «ЛАДА Медсервис» за период с 01.01.2008 по 31.03.2008 не соответствует сумме реализованной продукции (работ, услуг) и полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). Аудиторы рекомендовали составить счета на полученные авансы, зарегистрировать их в книге продаж, начислить НДС с полученной предоплаты, дать проводку Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет авансы полученные К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет расчеты по НДС на сумму 3051 рубль. Позже уже в феврале в счет ранее полученного аванса, было поставлено медицинское оборудование, что следует отразить в бухгалтерском учете проводками: Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет авансы полученные К-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на сумму 20000,00 рублей; Д-т 90 «Продажи» субсчет НДС К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет расчеты по НДС на сумму 3051 рубля и Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К-т 90 «Продажи» на сумму 3051 рублей. После корректировочных операций сделать перерасчеты налоговой декларации и представить в налоговую инспекцию уточненную декларацию.

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

Используя прием взаимного контроля (арифметическое сличение данных карточки счета № 41, на котором оприходован приобретенный товар, и счетов-фактур полученных и товарных накладных поставщиков) был выявлен факт нарушения, при котором сумма, указанная в первичной документации, не соответствовала сумме, оприходованного на бухгалтерский счет товара и отраженной в книге покупок. А именно: было выявлено расхождение – товар, полученный от ООО «Гаммамед Фарм» 15.03.08, был оприходован на большую сумму и сделана запись в книгу покупок, чем указано в имеющихся первичных документах (товарная накладная № 207 от 01.03.08 и счет-фактура № 207 от 01.03.08).

Метод встречной проверки (сопоставление товарной накладной и счет-фактуры, отражающих сомнительную хозяйственную операцию, у проверяемого предприятия, с одноименными данными в одноименных документах у поставщика) указал на наличие арифметической ошибки со стороны проверяемого предприятия. В виду вышеизложенного сумма, отраженная в книге покупок ООО «ЛАДА Медсервис» за период с 01.01.2008 по 31.03.2008 выше суммы налога, предъявленной при приобретении товаров (работ, услуг), подлежащей вычету, значит аудируемое лицо ненамеренно занизило сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в бюджет за 1 квартал 2008г., путем увеличения суммы налога, предъявленной фирме поставщиками при приобретении товаров (работ, услуг) и подлежащей вычету.

4) Для определения правильности применения освобождения от налога на добавленную стоимость в соответствии с п.п. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ при реализации товаров подтверждена регистрационными удостоверениями, выданными Минздравом России производителю изделий медицинского назначения, и сертификатами соответствия, подтверждающими принадлежность данных изделий соответствующему коду ОКП.

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

1. по вопросу: Соответствует ли книга покупок и книга продаж ООО «ЛАДА Медсервис» за период с 01.01.2008 по 31.03.08 Правилам ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.00 № 914?

Нет, не соответствует.

1. по вопросу: Соответствует ли сумма, отраженная в книге продаж ООО «ЛАДА Медсервис» за период с 01.01.2008 по 31.03.2008 сумме реализованной продукции (работ, услуг) и полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)?

Нет, не соответствует.

1. по вопросу: Соответствует ли сумма, отраженная в книге покупок ООО «ЛАДА Медсервис» за период с 01.01.2008 по 31.03.2008 сумме налога, предъявленной истцу при приобретении товаров (работ, услуг) и исчисленная с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащие вычету?

Нет, не соответствует.

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

Да, правильно.

Таким образом, аудиторской организацией «Альфа-Аудит» на предприятии ООО «ЛАДА Медсервис» был проведен аудит учета расчетов с бюджетом по НДС. Аудиторская проверка осуществлялась выборочным методом. Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что учет и расчет по НДС является на предприятии достоверным. По результатам проверки выявленные ошибки были признаны существенными. Аудиторами было предложено руководству предприятия исправить данные ошибки. Предприятием предложения аудиторской фирмы по исправлению ошибок были приняты, соответствующие изменения внесены, подана уточненная налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость за 1 квартал 2008г., после чего аудиторами было выдано безоговорочно-положительное заключение о достоверности налоговой отчетности.

**Заключение**

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

В ООО "ЛАДА Медсервис" был проведен налоговый аудит за первый квартал 2008года, были исследованы проблемы, возникающие при начислении, уплате и возмещении (зачете) НДС:

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

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

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

4) Правильность применения освобождения от налога на добавленную стоимость в соответствии с п.п. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ при реализации товаров была подтверждена регистрационными удостоверениями, выданными Минздравом России производителю изделий медицинского назначения, и сертификатами соответствия, подтверждающими принадлежность данных изделий соответствующему коду ОКП.

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

**Список использованной литературы:**

**Нормативные документы:**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая (с изменениями и дополнениями);
2. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н "Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ»;
3. Приказ от 31.10.2000 N 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»;
4. Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 N 914 "Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость";
5. Письмо МНС РФ от 24.03.2004 N 03-1-08/819/16 "О порядке определения налоговой базы по НДС";
6. Федеральный закон от 07.08.2001 № 119 «Об аудиторской деятельности»;
7. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

**Литература:**

1. Ерофеева В.А. «Аудит: Учебное пособие». М.: Высшее образование, 2005;

2. Камышанов П.И. «Практическое пособие по аудиту». М.: ИНФРА-М, 2005;

3. Подольский В.И. «Аудит: Учебник для вузов». М.: Аудит, ЮНИТИ, 2005;

4. Шеремет А.Д. «Аудит: Учебник». М.: Инфра-М, 2005;

5. Полисюк Г.Б. «Аудит предприятия». М.: Экзамен, 2001;

6. Глушков И.Е. «Практический аудит на современном предприятии». М.: Кнорус-Экор, 2000.

**Периодические издания:**

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

2. Макаров А.С., Семин В.С. «Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по НДС» // Аудиторские ведомости № 10, 2007;

3. Ларичев А.Ю. «Аудит налога на добавленную стоимость» // Аудиторские ведомости № 1, 2004;

1. «Практическое пособие по НДС», система «КонсультантПлюс», июль 2008.