**Министерство образования и науки Российской Федерации**

**Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования**

**Курсовая работа**

**на тему:**

«Аудит операций по учету расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость»

2008

СОДЕРЖАНИЕ

Введение

Глава 1. Теоретические основы учета и аудита расчетов по налогу на добавленную стоимость

1.1 Общие положения по организации учета и аудита расчетов по налогу на добавленную стоимость

1.2 Нормативное регулирование и источники информации учета и аудита расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость

1.3 Методика аудиторской проверки расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость

Глава 2. Организация аудита операций по учету расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в ООО «Мэйпл»

2.1 Организационно – экономическая характеристика ООО «Мэйпл»

2.2 Оценка системы внутреннего контроля

2.3 Планирование аудиторской проверки

Глава 3. Аудит операций по учету расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в ООО «Мэйпл»

3.1 Оценка налоговой отчетности

3.2 Оценка данных аналитического учета

3.3 Заключительная стадия аудиторской проверки

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность данной темы состоит в том, что в отличие от «общего» аудита целью налогового аудита является проверка достоверности налоговой отчетности, методика формирования показателей которой существенно отличается от методики формирования показателей финансовой отчетности. В связи с этим возникает необходимость в особом подходе к проверке достоверности показателей налоговой отчетности.

Целью данной курсовой работы является изучение научно обоснованных подходов к организации и технологии аудита расчетов по НДС позволяющей с высокой степенью уверенности выразить мнение относительно достоверности налоговой отчетности и выявить нарушения налогового законодательства, а также применение полученных знаний на практике.

Поставленная цель обуславливает необходимость решения следующих задач:

* раскрыть теоретико-методические основы аудита расчетов по НДС;
* рассмотреть организационные подходы к проведению налогового аудита, состав и порядок выполнения аудиторских процедур при осуществлении налогового аудита;
* исследовать особенности налогообложения и ведения бухгалтерского учета в ООО «Мэйпл», влияющие на содержание налогового аудита и проведение конкретных процедур проверки по существу.

Предметом исследования является комплекс теоретических и методических вопросов организации и проведения аудита расчетов по НДС организаций.

Объектом исследования явилась финансово-хозяйственная деятельность ООО «Мэйпл».

Теоретическую и информационную основу проведенного исследования составляют научные работы ведущих российских ученых в области бухгалтерского учета, аудита, теории и практики налогообложения, материалы научно-практических конференций, публикации в печати, финансовая и налоговая отчетность ООО «Мэйпл».

Нормативной и правовой основой курсовой работы явились законодательные и нормативные акты Российской Федерации по вопросам бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, включая нормативные акты, инструкции, письма, разъяснения, консультации и рекомендации Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, а также материалы существующей арбитражной практики.

Структура отражает логику и последовательность проведенного исследования. Цели и задачи определили структуру работы, состоящую из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Во введении обусловлена актуальность выбранной темы, сформулирована цель и задачи исследования, определены объект, предмет, теоретические и практические основы.

В первой главе «Теоретические основы учета и аудита расчетов по налогу на добавленную стоимость» раскрыто понятие и сущность учета и аудита расчетов по налогу на добавленную стоимость, обоснована необходимость существования данного вида аудита, его значимость для оценки достоверности показателей как налоговой, так и финансовой отчетности. Представлено нормативное регулирование учета и аудита расчетов по НДС, рассмотрена методика аудиторской проверки расчетов с бюджетом по НДС.

Вторая глава «Организация аудита операций по учету расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в ООО «Мэйпл» посвящена анализу информационной базы налогового аудита, выделению этапов аудита, вопросам планирования и организации аудита расчетов с бюджетом по НДС исходя из предварительной оценки данных финансовой и налоговой отчетности.

В третьей главе «Аудит операций по учету расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в ООО «Мэйпл» излагается разработанная с учетом отраслевых особенностей методика аудита по налогу на добавленную стоимость. Также исследованы и систематизированы наиболее типичные ошибки и приведены рекомендации по их выявлению.

В заключении сформулированы основные выводы и предложения, полученные в результате исследования.

1. Теоретические основы учета и аудита расчетов по налогу на добавленную стоимость

1.1 Общие положения по организации учета и аудита расчетов по налогу на добавленную стоимость

Глава 21 НК РФ устанавливает законодательные основы для расчета и уплаты Налога на добавленную стоимость.

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.

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются (ст. 143 НК РФ):

1) организации (абз. 2 п. 2 ст. 11 НК РФ);

2) индивидуальные предприниматели (абз. 4 п. 2 ст. 11 НК РФ);

3) лица, перемещающие товары через таможенную границу РФ (абз. 6 п. 2 ст. 11 НК РФ).

Перечень организаций и предпринимателей, которые не обязаны платить налог по операциям внутри РФ установлен ст. 346 НК РФ. Это организации и предприниматели:

- применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (далее - ЕСХН) (п. 3 ст. 346.1 НК РФ);

- применяющие упрощенную систему налогообложения (далее - УСН) (п. п. 2, 3 ст. 346.11 НК РФ);

- применяющие систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее - ЕНВД) (п. 4 ст. 346.26 НК РФ);

- освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Из приведенного правила есть одно исключение. Указанные лица (организации и предприниматели) обязаны заплатить НДС, если выставят покупателям счета-фактуры с выделенной суммой налога (п. 5 ст. 173 НК РФ).

От обязанностей налогоплательщика НДС могут быть освобождены организации и предприниматели с небольшими оборотами по реализации. Общая сумма их выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца не должна превысить 2 млн руб. без учета НДС (п. 1 ст. 145 НК РФ). Причем полное отсутствие выручки за три последовательно прошедших календарных месяца не препятствует применению освобождения по ст. 145 НК РФ.

Для того чтобы определить, вправе ли организация не платить НДС, необходимо подсчитать всю полученную выручку от реализации товаров (работ, услуг) за три последовательно прошедших месяца.

Для целей налогообложения НДС выручка от реализации определяется исходя из всех доходов, которые связаны с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг) и получены как в денежной, так и в натуральной форме, включая оплату ценными бумагами (п. 2 ст. 153 НК РФ).

Таким образом, при подсчете выручки необходимо учесть:

- выручку от реализации как облагаемых (в том числе по налоговой ставке 0%), так и необлагаемых товаров (работ, услуг);

- выручку, которую организация получила как в денежной, так и в натуральной форме, включая оплату ценными бумагами;

- выручку от реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

В сумме выручки вы не учитывается:

- выручка, полученная по деятельности, которая облагается единым налогом на вмененный доход (Письма Минфина России от 26.03.2007 N 03-07-11/71, от 26.03.2007 N 03-07-11/72);

- суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), указанные в ст. 162 НК РФ. К ним, в частности, относятся санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение партнерами договоров (контрактов), предусматривающих переход права собственности на товары;

- доход от игорного бизнеса в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари.

Не могут воспользоваться правом на освобождение лица, сумма трехмесячной выручки которых превышает 2 млн руб.

Также не могут воспользоваться этим правом лица, реализующие только подакцизные товары (п. 2 ст. 145 НК РФ).

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 [11].

Ограничение по размеру выручки - одно из необходимых условий применения освобождения.

Если сумма выручки за три последовательных календарных месяца превысит 2 млн руб., то право на освобождение теряет силу. С 1-го числа месяца, на который приходится такое превышение, организация вновь должны приступить к исчислению и уплате НДС (п. 5 ст. 145 НК РФ).

Таким образом необходимо ежемесячно анализировать совокупную трехмесячную выручку на предмет превышения 2 млн руб.Сумму НДС по операциям, осуществленным в месяце, в котором выручка превысила 2 млн руб., следует восстановить и уплатить в бюджет (п. 5 ст. 145 НК РФ).

Обязанность заплатить налог возникает только тогда, когда есть объект налогообложения. Если объекта нет, то нет и оснований для уплаты налога.

Перечень операций, которые являются объектами налогообложения по НДС, приведен в ст. 146 НК РФ.

К таким операциям относятся следующие.

1. Реализация товаров (работ, услуг) и передача имущественных прав на территории РФ (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

2. Передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд (пп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ).

3. Выполнение СМР для собственного потребления (пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ).

4. Ввоз товаров на территорию РФ (пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Отдельные хозяйственные операции по реализации (передаче) товаров (работ, услуг) не образуют объекта налогообложения по НДС.

Следовательно, исчислять и уплачивать НДС при их осуществлении не требуется.

Эти операции определены в п. 2 ст. 146 НК РФ.

1. Операции, которые не признаются реализацией (п. 3 ст. 39, пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ).

1.1. Обращение российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики) (пп. 1 п. 3 ст. 39 НК РФ).

1.2. Передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации (пп. 2 п. 3 ст. 39 НК РФ).

1.3. Передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью (пп. 3 п. 3 ст. 39 НК РФ).

1.4. Передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов) (пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ).

1.5. Передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками (пп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ).

1.6. Передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества (пп. 6 п. 3 ст. 39 НК РФ).

1.7. Передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации (пп. 7 п. 3 ст. 39 НК РФ).

1.8. Изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами ГК РФ (пп. 8 п. 3 ст. 39 НК РФ).

2. Передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению) (пп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ).

3. Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации (пп. 3 п. 2 ст. 146 НК РФ).

4. Выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления (пп. 4 п. 2 ст. 146 НК РФ).

5. Передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственными и муниципальными учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям (пп. 5 п. 2 ст. 146 НК РФ).

6. Операции по реализации земельных участков (долей в них) (пп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ).

7. Передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам) (пп. 7 п. 2 ст. 146 НК РФ).

8. Передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом от 30.12.2006 N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций".

9. Реализация российскими организаторами Олимпийских игр и Параолимпийских игр товаров (работ, услуг) и имущественных прав. Такая реализация должна быть согласована с иностранными организаторами игр и производится в рамках соглашения, которое заключили Международный олимпийский комитет с Олимпийским комитетом России и г. Сочи на проведение XXII Олимпийских зимних игр и XI Параолимпийских зимних игр 2014 г. (пп. 9 п. 2 ст. 146 НК РФ).

Учет налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате поставщикам, ведется на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», НДС, начисляемый от реализации продукции, товаров, работ, услуг, учитывается на счете 68 «Расчеты с бюджетом» по субсчету «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»: по кредиту учитывается начисление налога, по дебету – налоговые вычеты.

Таким образом, необходимо проверить правильность отражения в учете сумм НДС, полученных (начисленных) с оборотов по реализации и других объектов налогообложения, а также сумм НДС, уплаченных поставщикам ТМЦ [7].

Налоговый период (в том числе для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов) устанавливается как квартал (ст. 163 НК РФ). В соответствии со ст.164 налоговыми ставками по НДС является 0%, 10%, 18%.

Налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическое поступление их.

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 [9].

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.

Пунктом 1 статьи 172 НК РФ определено, что налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса РФ, производятся только на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), а также документов, подтверждающих принятие этих товаров (работ, услуг) к учету.

В статье 169 Налогового кодекса РФ определен минимум требований к оформлению счет-фактуры, который необходимо выполнить, чтобы применить вышеуказанный налоговый вычет по НДС. Кроме того, вышеуказанной статьей определена обязанность каждого налогоплательщика по осуществлению регистрации выписанных счетов-фактур покупателям в книге продаж, а полученных от поставщиков – в книге покупок. К книгам обеих форм предъявляются общие требования: они должны быть прошнурованы, их страницы пронумерованы и скреплены печатью предприятия; книги подлежат хранению в течение 5 лет. Контроль за правильностью ведения осуществляет руководитель предприятия или уполномоченное им лицо. 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.

Итоговые суммы по начислению НДС за налоговый период определяются по итогу книги продаж за соответствующий период. Кроме того, в книге продаж должны быть зарегистрированы и авансовые, а также прочие поступления средств, если их получение связано с реализацией товаров, работ, услуг [17].

Сумма НДС, полученная от покупателей, учитывается по К 68 счету 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 Д 90,91- К 68 (журнал-ордер № 8).

Суммы НДС, уплачиваемые поставщикам, учитываются по Д 19, а затем после оприходования товарно-материальных ценностей, списываются в уменьшение задолженности перед бюджетом Д 68 К 19. Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате поставщикам и подрядчикам за приобретенные у них материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги производственного значения, отражаются по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». 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.

Если сумма НДС в первичных и расчетно-платежных документах не выделена отдельной строкой либо не указано, что сумма без НДС, банки не должны принимать к оплате. Если же все же оплата произошла, то выделение предполагаемой суммы НДС по счету расчетным путем не производится, к зачету эта сумма не принимается [18].

1.2 Нормативное регулирование и источники информации учета и аудита расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость

Цель аудита расчетов предприятия с бюджетом по НДС – подтверждение правильности расчета, полноты и своевременности перечисления налога в бюджет. Приступая к проверке расчетов с бюджетом по НДС, аудиторы должны пользоваться нормативными документами, с учетом всех внесенных в них изменений и дополнений.

Нормативная база:

* Налоговый кодекс РФ (ч.2) от 05.08.2000г. № 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000г.) с учетом изменений и дополнений. Устанавливает правила обложения налогами и сборами, составляющими в совокупности систему налогов и сборов Российской Федерации, в частности глава 21 «Налог на добавленную стоимость» содержит основные положения, регулирующие данный налог;
* Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. 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" (с изменениями и дополнениями). Определяет порядок ведения покупателями и продавцами товаров (выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав - плательщиками налога на добавленную стоимость журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, а также оформления дополнительных листов книги покупок и дополнительных листов книги продаж;
* Приказ Минфина РФ от 7 ноября 2006 г. N 136н "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядка ее заполнения" (с изменениями и дополнениями). Утверждает форму налоговой декларации по НДС и порядок ее заполнения в соответствии с главой 21 части второй "Налог на добавленную стоимость;
* Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению" (с изменениями и дополнениями). Регламентирует предназначение счета 19, 68 и указывает корреспонденцию с другими счетами бухгалтерского учета;
* Постановление Правительства РФ от 8 декабря 2005 г. N 746 "О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам по налогу на добавленную стоимость, числящимся за организациями системы государственного материального резерва" (с изменениями и дополнениями). Устанавливает, что признается безнадежными к взысканию и списываются недоимка и задолженность по пеням и штрафам по налогу на добавленную стоимость, при наличии каких документов принимается решение о признании безнадежной к взысканию и списании задолженности;
* Постановление Правительства РФ от 22 ноября 2000 г. N 884 "Об утверждении перечня товаров, реализация которых не подлежит освобождению от обложения налогом на добавленную стоимость, а также при производстве и (или) реализации которых осуществляющие их организации не подлежат освобождению от уплаты единого социального налога (взноса)". Утверждает прилагаемый перечень товаров, реализация которых не подлежит освобождению от обложения налогом на добавленную стоимость, а также при производстве и (или) реализации которых осуществляющие их организации не подлежат освобождению от уплаты единого социального налога (взноса) в соответствии с пунктом 3 статьи 149 и статьей 239 Налогового кодекса РФ Правительство Российской Федерации;
* Постановление Правительства РФ от 22 июля 2006 г. N 455 "Об утверждении Правил применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) для официального использования международными организациями и их представительствами, осуществляющими деятельность на территории Российской Федерации". Определяет в соответствии с международными договорами Российской Федерации порядок применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) для официального использования международными организациями и их представительствами, осуществляющими деятельность на территории РФ;
* Письмо Федеральной налоговой службы от 28 мая 2007 г. N ШТ-6-03/430 "О налогообложении НДС некоторых операций по ставке 0 процентов". Дает разъяснение по вопросу момента определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при выполнении работ (оказании услуг), предусмотренных подпунктами 2 и 3 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

Источники информации:

- журналы-ордера № 6,8,11;

- ведомость № 16;

- счета-фактуры выставленные (предъявленные), поставщиком за ТМЦ и услуги;

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

- книга регистрации принятых к оплате счетов-фактур;

- книга покупок;

- книга продаж;

- декларации по НДС.

1.3 Методика аудиторской проверки расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость

Проведение налогового аудита не освобождает экономический субъект (аудируемое лицо) от налогового контроля, осуществляемого должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции [10].

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 начало проверки целесообразно провести тестирование работников, занимающихся учетом НДС, с целью оценки надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля. После оценки уровня системы контроля определяется необходимый объем аудиторских процедур [7].

Выполнение работ по аудиту расчетов по НДС включает несколько этапов, в частности:

1. Ознакомительный этап проверки;
2. Основной этап проверки;
3. Заключительный этап.

Рассмотрим каждый из этих этапов боле подробно.

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.

Аудитор должен сделать запрос на предоставление организацией следующих основных документов: налоговые декларации по НДС (включая все уточненные расчеты), книг покупок и продаж, счета-фактуры, акты выполненных работ (услуг), товарные накладные, регистры бухгалтерского учета [20].

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 [13].

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 [15]

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 [17].

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 [8].

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).

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.

Аудитору необходимо 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.

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.

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 [12].

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.)

Выясняя правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей, аудиторы изучают записи в учетных регистрах по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам». Аналитический учет расчетов по НДС организуется на соответствующем субсчете к счету 68.

Оценивая правильность составления налоговой отчетности, аудиторы проверяют наличие в ней всех установленных форм, полноту их заполнения, производят пересчет отдельных показателей, осуществляют взаимную сверку показателей, отраженных в регистрах бухгалтерского учета и в формах отчетности. Кроме того, аудиторы должны установить соответствие данных аналитического учета по счету 68 данным синтетического учета в Главной книге и показателям отчетности [16].

Важным моментом при проведении аудиторской проверке НДС является проверка правильности составления налоговой декларации. Аудитору нужно проверить соответствие данных по строке 010 графы 4 Налоговой декларации по НДС с данными строки «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» Отчета о прибылях и убытках (форма № 2), учитывая, что декларация по НДС составляется за отчетный период, а форма 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 № 4). Сумма, указанная в Налоговой декларации, должна быть не меньше суммы по строке из формы № 4. В противном случае есть основания предполагать неполное включение или не включение в облагаемый оборот авансов и предоплат, то есть занижение налоговой базы по НДС в налоговом периоде.

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

Важным моментом является проверка своевременности сдачи деклараций и уплаты налога. Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом [19].

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.

В целях проверки правильности заполнения налоговых деклараций по НДС выборочно производится пересчет значений зафиксированных в них показателей, реквизитов различных строк и граф. Алгоритмы пересчета вытекают из инструкции по заполнению форм налоговой отчетности. С помощью процедуры формальной проверки устанавливаются полнота заполнения документации, наличие неоговоренных корректировок, необходимых подписей и других обязательных реквизитов [20].

Заключительный этап проверки.

На данном этапе оформляются результаты аудита по НДС, включая:

- анализ выполнения программы аудита;

- классификацию выявленных ошибок и нарушений;

- обобщение результатов проверки;

- оформление результатов налогового аудита по НДС.

Все процедуры проводятся с применением определенных тестов, утвержденных внутрифирменными стандартами аудиторской организации.

Каждый тест включает:

- предмет тестирования;

- вывод о соответствии действующему законодательству;

- замечания с конкретными примерами;

- рекомендации по исправлению.

Приведенная систематизация процедур налогового аудита предполагает разработку комплексного информационно-методического обеспечения аудита расчетов по НДС для каждого конкретного предприятия [14].

Методы аудита расчетов с бюджетом по НДС на предприятии.

I) Метод анализа бухгалтерских счетов при расчете с бюджетом по НДС путем определения уровня существенности оборотов.

Данный метод лучше всего применять при осуществлении проверок для использования полученной информации в разработке проектов по минимизации налоговых платежей, налаживанию налогового учета и документооборота, а так же построению схем взаимоотношений с другими хозяйствующими субъектами и государством.

Основные этапы применения метода.

1) Определение уровня существенности ошибки.

2) Анализ дебетовых и кредитовых оборотов по счетам расчетов с бюджетом по НДС с применением уровня существенности для определения наиболее важных оборотов, отраженных по данным счетам. Под оборотами подразумеваются суммы начисленных и уплаченных налогов за анализируемый период времени.

3) Анализ оборотов проводится по тем месяцам, в которых сумма начисленного и уплаченного налога набольшая.

4) Для подтверждения правильности определения суммы начисленного налога за данный месяц необходимо проанализировать порядок формирования налогооблагаемой базы, либо, если это оплата, реальность перечисления денежных средств.

5) Для подтверждения правильности формирования налогооблагаемой базы анализируемого налога необходимо выбрать несколько существенных сделок, фактически осуществленных в выбранном месяце, и проанализировать их, используя методы документальной проверки.

6) В случае не выявления нарушений, необходимо собрать налогооблагаемую базу за отчетный период по соответствующим журналам-ордерам или ведомостям, рассчитать налог и определить правильность определения суммы налога, сопоставив полученные данные с данными, отраженными в налоговых декларациях за анализируемый период.

7) Проанализировать информацию о правильности формирования налогооблагаемой базы и своевременности уплаты налога в бюджет и отразить это в отчете о проделанной работе [15].

II) Метод анализа налоговых деклараций.

Данный метод используется для подтверждения правильности заполнения налоговых деклараций и реальности отражения задолженности перед бюджетом в соответствующих статьях баланса, т.е. непосредственно используется при проведении аудиторской проверки налогов в составе обязательного аудита.

Основные этапы применения метода.

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

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

3) Проверить расчет налоговых обязательств перед бюджетом.

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

5) Выяснить причины расхождения.

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

7) Дать квалифицированное аудиторское заключение и рекомендации по исправлению замечаний, сделанных аудитором [10].

2. Организация аудита операций по учету расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в ООО «Мэйпл»

2.1 Организационно – экономическая характеристика ООО «Мэйпл»

ООО “Мэйпл” организовано 10 июля 1996 года. Тогда в штате организации числилось четыре человека – выпускники Алтайского Государственного Технического Университета. Логотипом компании был выбран кленовый лист, который является символом вечности, устойчивости, а его цвет – символом молодости. Общество создалось с целью извлечения прибыли в результате самостоятельной деятельности. Организация имеет одно обособленное подразделение (торговую точку), зарегистрированную в ИФНС по Центральному району г.Барнаула. Обособленное подразделение не имеет отдельного расчетного счета и баланса. Адрес торговой точки: 656049, г.Барнаул, Короленко 75. Учредителем ООО «Мэйпл» является гражданин России. Уставный капитал общества составляет 10 000 руб. Среднесписочная численность работников за 2007 год составила 43 человек. На конец отчетного периода в компании работало 52 человека.

Компания работает на мелкооптовом компьютерном рынке города Барнаула и Алтайского края (Новоалтайск, Камень-на-Оби и др.). Компания является достаточно конкурентоспособной и постепенно увеличивает обороты, как за счет привлечения новых клиентов, так и за счет расширения товарных позиций. По данным собственных исследований преимуществами компании является квалифицированное обслуживание и индивидуальный подход к каждому клиенту.

Основной сегмент компьютерного рынка ООО “Мэйпл” - рынок SOHO (Small Office Home Office) - категория покупателей, которым могут быть необходимы подробные консультации по выбору оборудования. Основываясь на данных заполненных анкет клиентами, можно выделить социальные группы, которые являются потребителями данного товара:

Руководители предприятий – 4,67%

Служащие предприятий – 30%

Частные предприниматели – 31,33 %

Студенты – 30%.

По оценкам клиентов сервис «Мэйпл» находится на уровне:

* высоком – 18%
* среднем – 24%
* выше среднего – 54%

Цель деятельности фирмы: увеличение товарооборота, получение стабильной прибыли и расширение рынка сбыта.

Общество обладает полной хозяйственной самостоятельностью в вопросах определения формы управления, принятия хозяйственных решений, реализации продукции и оказания услуг, установления цен, оплаты труда, распределения чистой прибыли. ООО «Мэйпл» самостоятельно определяет направления, и порядок использования прибыли, руководствуясь учредительными документами и действующим законодательством.

ООО «Мэйпл» продает оптом и в розницу оргтехнику, периферийные устройства, программное обеспечение. Также ООО «Мэйпл» оказывает услуги по установке ПО. Торговля является основным видом деятельности – ее доля за последние три года составила 99,08 %.

Структура продаж ООО «Мэйпл» представлена в таблице 2.1. (данные приведены за минусом НДС). ООО «Мэйпл» поставляет оргтехнику таким организациям: АГТУ, Алтайская таможня, ГОУ ВПО АГМУ Росздрава, Комитет по образованию Администрации Ленинского района, ОАО «Алтайсвязь», ООО «Алтинформбюро» и другие.

Таблица 2.1. Структура продаж ООО «Мэйпл»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Выручка от реализации | 2005 год. | 2006 год. | 2007 г. |
| Тыс. руб. | % | Тыс.руб. | % | Тыс.руб. | % |
| Оргтехники | 138 316 | 98,57 | 185 289 | 98,80 | 163 901 | 99,88 |
| Услуги | 2 000 | 1,43 | 2 250 | 1,20 | 188 | 0,12 |
| Итого | 140 316 | 100 | 187 539 | 100 | 164 089 | 100 |

ООО «Мэйпл» с 2007 года изменило основной вид своей деятельности: торговля товарами производится преимущественно в розницу. В связи с этим ООО «Мэйпл» с 2007 года потеряло статус малого предприятия и применяет ПБУ 18/02.

Разделение труда в ООО «Мэйпл» осуществляется по функциональному признаку. То есть организационная структура функциональная, в основе формирования которой лежит принцип полноправного распорядительства: каждый руководитель имеет право давать указания по вопросам, входящим в его компетенцию. Это создает условия для формирования аппаратов специалистов, которые в силу своей компетенции отвечают только за определенный участок работы, и уменьшает потребность в специалистах широкого профиля, что позволяет улучшить качество выполняемой работы. Большая часть сотрудников фирмы имеют высшее образование. Это благоприятно отражается на качестве предоставляемых услуг, стабильности работы фирмы, надежности партнерства с ООО «Мэйпл».

Возглавляет компанию директор. В его непосредственном подчинении находятся: отдел логистики, отдел продаж и бухгалтерия.

Оперативный бухгалтерский учет и отчетность в ООО «Мэйпл» осуществляет главный бухгалтер под руководством генерального директора. Финансовые результаты деятельности общества определяются на основе годового бухгалтерского баланса. По месту нахождения ООО «Мэйпл» ведется полная документация в объеме, установленном действующим законодательством РФ.

Главный бухгалтер обеспечивает организацию бухгалтерского учета на предприятии и контроль за рациональным, экономичным использованием всех видов ресурсов, сохранностью собственности, активным воздействием на повышение эффективности хозяйственной деятельности предприятия.

Ведение бухгалтерского учета в ООО «Мэйпл» обеспечивается автоматизированной программой учета «1С-Бухгалтерия» версия 8.1 Предприятие. Данная программа была настроена на особенности учета ООО «Мэйпл», она позволяет автоматизировать различные разделы учета: банк, касса, основные средства, материалы, товары, расчеты с организациями, заработная плата и др. Данная программа позволяет получать всю необходимую отчетность (в том числе финансовую и налоговую), разнообразные документы по синтетическому и аналитическому учету. Также данная программа имеет возможность изменить и дополнить план счетов, систему проводок, настроить аналитический и синтетический учет, формы первичной отчетности, а также возможность автоматически печатать документы, быстро проводить операции.

Для того, чтобы бухгалтерия всегда была в курсе всех новых законов и нововведений на предприятии также используются информационно – правовые системы: «Гарант», «Консультант +».

Проанализируем основные показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО «Мэйл», представленной в таблице 2.2.

Таблица 2.2 Анализ основных показателей финансово–хозяйственной деятельности ООО «Мэйпл»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2005 год | 2006 год | 2007 год | Отклонение (+, -) |
| 2006 г. от 2005 г. | 2007 г. от 2006 г. |
| 1. Выручка от реализации | 186723 | 187539 | 164089 | 816 | -23450 |
| 2. Себестоимость проданных товаров | 167620 | 168608 | 146434 | 988 | -22174 |
| 3. Валовая прибыль, | 19103 | 18931 | 17655 | -172 | -1276 |
| 4. Коммерческие расходы | 15689 | 15367 | 11713 | -322 | -3654 |
| 5. Прибыль от продаж | 3414 | 3564 | 5942 | 150 | 2378 |
| 6. Прочие доходы | 2 | 4 | 1391 | 2 | 1387 |
| 7. Прочие расходы | 1387 | 1496 | 3374 | 109 | 1878 |
| 8. Прибыль до налогообложения | 987 | 1104 | 3701 | 117 | 2597 |

Из данной таблицы видно, что выручка от реализации в 2007 году по сравнению с 2006г. уменьшилась на 22174 тыс.руб., уменьшилась себестоимость проданных товаров на 22174 тыс. руб. Снижение данных показателей связанно прежде всего с увеличением конкуренции.

Прибыль от продаж увеличилась в 2007г. по сравнению с 2006г. на 2378 тыс.руб. Такое увеличение прибыли от продаж обусловлено значительным снижением коммерческих расходов на 3654 тыс. руб.

Прибыль до налогообложения в 2007г. по сравнению с 2006г. увеличилась на 2597 тыс.руб. Это связано со значительным увеличением прочих доходов, которые увеличились на 1387 тыс.руб. Также в 2007г. по сравнению с 2006г. возросли прочие расходы на 1878 тыс. руб.

ООО «Мэйпл» применяет общую систему налогообложения, является плательщиком налога на добавленную стоимость. Льгот по НДС у организации нет. Налогообложение производится по налоговой ставке 18%. Объектом начисления НДС согласно ст.146 НК РФ является реализация на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг). Налоговый период – месяц. Налоговая база определяется по каждому котрагенту по факту реализации отдельно. Сумм налога, начисленная в отчетном периоде, перечисляется ежемесячно в УФК до 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

2.2 Оценка системы внутреннего контроля

Для оценки надежности и эффективности СВК используется три градации: высокая, средняя, низкая. Оценка системы внутреннего контроля определяется процентным соотношением положительных ответов к общему количеству вопросов, включенных в тест (Приложение 3). Если соотношение составляет выше 70% оценка определяется как "высокая", а менее 40 "низкая". На основании первичной оценки СВК необходимо произвести оценку по каждому разделу и этапу в целом. Полученные результаты отражены в таблице 2.3.

Таблица 2.3. Оценка системы внутреннего контроля

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование раздела | Оценка эффективности | Последствия |
| Стиль управления | Высокая | 100% |
| Низкая |  |
| Организационная структура | Высокая | 100% |
| Низкая |  |
| Разделение ответственности и полномочий | Высокая | 100% |
| Низкая |  |
| Контроль | Средняя | 58,3% |
| Низкая |  |
| Учет и отчетность | Высокая | 80% |
| Низкая |  |
| Кадры | Высокая | 100% |
| Низкая |  |

Итого: Высокая 82,05%

1. Стиль управления.

Эффективность СВК по данному разделу свидетельствует о том, что управление организацией производится на высоком уровне. Руководство организации осознает значимость и необходимость бухгалтерского учета и финансовой отчетности, принимает ответственность за организацию и состояние системы внутреннего контроля и готово к исправлению допущенных ошибок и искажений.

1. Организационная структура.

Организационная структура является эффективной на сто процентов. В ООО «Мэйпл» разработана и утверждена схема организационной структуры Общества, схема организационной структуры подразделения ответственного за ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой отчетности, имеется разработанный и утвержденный график документооборота.

1. Распределение ответственности и полномочий.

Эффективность по данному разделу является эффективной на сто процентов, т.к. выполняются все условия по распределению обязанностей и ответственности. Распределение ответственности необходимо для предотвращения злоупотреблений, случайных или умышленных ошибок.

1. Контроль

По данному разделу оценка СВК определяется как средняя.

В ООО «Мэйпл» созданы и применяются все условия по обеспечению и сохранности документов, имущества. Созданы комиссия по приему (передаче), вводу в эксплуатацию, списанию основных средств, утвержден график проведения инвентаризации активов и обязательств, проводятся плановые проверки не введена практика проведения внезапных инвентаризаций активов и обязательств. Не создана служба внутреннего контроля, что снижает эффективность СВК по данному разделу.

1. Учет и отчетность.

Эффективность СВК по данному разделу достаточно высокая (80%). В ООО «Мэйпл» сформирована учетная политика и разработан план счетов, определен как элемент учетной политики формы учетных регистров бухгалтерского учета на предприятии, описаны содержание и последовательность действий хозяйственного процесса, разработаны формы первичной документации и бланков, своевременно учитываются изменения в порядке ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности, соблюдается график предоставления отчетности. Не разработаны формы внутренней отчетности для целей управленческого учета и осуществления внутреннего контроля, что снижает эффективность СВК по данному разделу.

1. Кадры.

Раздел «Кадры» имеет высокую оценку эффективности СВК, т.к. выполняются все необходимые условия представленные в таблице – определена кадровая политика, утвержден и реализуется порядок проведения аттестации персонала, осуществляется повышения квалификации кадров, разработаны требования и критерии к персоналу.

2.3 Планирование аудиторской проверки

Составление общего плана аудита и программы аудита (Приложение 4,5).

На этапе планирования необходимо разработать как общую стратегию аудита, так и детальный подход к ожидаемому характеру, временным рамкам и объему работ по каждой из областей аудита.

Детальное планирование аудиторской работы помогает удостовериться в том, что важным областям аудита уделяется надлежащее внимание, а также координировать работу аудиторов и их ассистентов.

Для успешного планирования аудита в области обязательств перед бюджетом необходимо:

- четко понимать цель, для которой будет использоваться информация, содержащаяся в рабочих документах аудитора (для аудиторского заключения в рамках общих результатов по аудиту финансовой отчетности или для составления отчета по специальному заданию). Цель данной аудиторской проверке – составление отчета по проверке правильности расчетов по налогу на добавленную стоимость.

- обладать знаниями о бизнесе аудируемого лица. Сфера деятельности ООО «Мэйпл» - оптовая торговля.

- дать оценку аудиторского риска и разработать процедуры необходимые для его снижения до минимально низкого уровня;

- определить ключевые по значимости области проверки. Основная область при аудите ООО «Мэйпл» - правильность формирования налогооблагаемой базы и проверка обоснованности применения налоговых вычетов.

- рассчитать уровень существенности и определить его взаимосвязь с аудиторским риском;

- составить детальную программу по проверке обязательств перед бюджетом, которая будет служить инструкцией для аудиторов и ассистентов, а также средством внутреннего контроля за надлежащим выполнением работы.

Аудиторский риск. (Приложение 6).

При проведении аудиторской проверки НДС и расчетов с бюджетом аудитор должен стремиться к максимальному снижению аудиторского риска. Надежное определение аудиторского риска достигается путем комбинированной оценки рисков (неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения) на стадии планирования аудиторской проверки в целом.

В случае получения высоких значений неотъемлемого риска и риска средств контроля следует организовать проверку НДС так, чтобы снизить насколько возможно величину риска необнаружения и тем самым свести общий аудиторский риск до приемлемого значения. Для этого необходимо получить большее число аудиторских доказательств в ходе процедур проверки по существу.

При низких значениях неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитор вправе допустить более высокий уровень риска необнаружения и тем самым свести общий аудиторский риск до приемлемого значения.

3. Аудит операций по учету расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в ООО «Мэйпл»

3.1 Оценка налоговой отчетности

Для этого составим аудиторские таблицы на основе данных налоговых деклараций. (Приложение 7 – Налоговые декларации за ноябрь 2007г., приложение 8 – аудиторские таблицы).

Данные анализа показывают, что в ООО «Мэйпл» наблюдается взаимоувязка данных, отражаемых в налоговых декларациях. Источниками формирования налоговой декларации по НДС является книга покупок и книга продаж (Приложение 9, 10), а также анализ сч.68.2 (Приложение 11).

Оценивая правильность составления налоговой отчетности необходимо проверить наличие в ней всех установленных форм, полноту их заполнения.

Был произведен пересчет отдельных показателей, осуществлена взаимная сверка показателей, отраженных в регистрах бухгалтерского учета и в формах отчетности. Кроме того было установлено соответствие данных аналитического учета по счету 68 данным синтетического учета в Главной книге и показателям отчетности.

Была проведена взаимоувязка на 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; 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.

Определим налогооблагаемую базу. Налогооблагаемой базой является реализация на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг). Источником получения информации является книга продаж.

Сумма начисленного налога определяется исходя из налогооблагаемой базы и ставки налога. Ставки налога установлены ст. 164 НК. Арифметический пересчет показал, что сумма налога рассчитана верно.

Важным моментом является проверка своевременности сдачи деклараций и уплаты налога. Уплата НДС в ООО «Мэйпл» 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.

ООО «Мэйпл» представляют в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая отчетность сдается посредством телекоммуникационной связи. По мере отправки отчетности из налоговых органов приходит подтверждение о принятии отечности.

3.2 Анализ данных аналитического учета

* Оценка правильности формирования налогооблагаемых баз путем анализа данных аналитического учета.

ООО «Мэйпл» не имеет оснований воспользоваться льготами по НДС, поименованными в ст.149 НК РФ.

Проверке объекта налогообложения осуществлялась путем просмотра данных аналитического бухгалтерского учета по движению товарно-материальных ценностей; ознакомления с содержанием отдельных договоров, актов выполненных строительно-монтажных работ, учредительных договоров.

По каждому факту реализации продукции составляется счёт-фактура, выделяется сумма НДС отдельной строкой, все обороты по реализации учитываются на счетах реализации. По результатам аудита замечаний нет.

* Оценка правильности применения налоговых ставок

Правильность применения на предприятии ставок устанавливалась путем сравнения фактических ставок с их значениями, регламентированными нормативными документами для соответствующих условий (виды деятельности, группы продукции и товаров, льготы и т.д.). Налогообложение производится по ставке 18%. В результате аудита замечаний нет.

* Нормативная проверка, прослеживание и пересчет 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).

В ходе проверки правомерности применения вычетов по НДС я ознакомилась с организацией аналитического учета к счету 19 "НДС по приобретенным ценностям", проверила соблюдение порядка и сроков осуществления вычетов. Кроме того, была выборочно произведена проверка соблюдения правил оформления счетов-фактур, на основании которых принимается к вычету НДС, а также соблюдения принципа временного соответствия вычетов по НДС и оприходования товарно-материальных ценностей. В результате аудита замечаний нет.

* Оценка правильности расчета налоговых обязательств.

На данном этапе необходимо проверить правильность начисления налога на основании данных бухгалтерского учета, проверить правильность заполнения декларации, сверить с данными отраженными в бухгалтерском учете и в книге продаж. Результаты представлены в таблицах 3.1., 3.2.

Таблица 3.1. Расчет налогооблагаемой базы

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Реализация | Авансы полученные, тыс. руб. | Возврат товаров от покупателей, тыс. руб. | Зачет авансов, тыс. руб. | Налоговый вычет по товарам, сумма НДС |
| Ноябрь | 15260636,02 | 1204692,00 | 79138,67 | 1175148,89 | 2676313,23 |

Таблица 3.2. Расчет суммы НДС

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | По данным аудита | По данным бух. учета | Разница | По книге продаж | Разница | По данным декларации | Разница |
| Сумма НДС итого исчислено | 2930683 | 2930683 | - | 2930683 | - | 2930683 | - |

Выясняя правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей были изучены записи в учетных регистрах по счету 68.2. «Расчеты по НДС». В результате аудита замечаний нет.

3.3 Заключительная стадия аудиторской проверки

Сравнивая данные, рассчитанные на основании аналитического учета, отраженные в декларации и рассчитанные в ходе аудиторской проверки расхождений не обнаружено (Приложение 12). Из таблицы видно, что расхождений данных ООО «Мэйпл», отраженных в налоговых декларациях и регистрах аналитического учета, с данными аудиторской проверки нет. Поэтому можно выразить мнение о достоверности данных по налогу на добавленную стоимость в форме безусловно положительного аудиторского заключения.

Таким образом, на предприятии ООО «Мэйпл» 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 расчет по НДС является на предприятии достоверным.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

С переходом к рыночным отношениям в экономике нашей страны возникли новые проблемы и потребности, обусловившие появление новых специальностей и новых теоретических и практических дисциплин, в том числе и аудиторского контроля.

Сам по себе аудиторский контроль нельзя отнести к новшествам рыночных отношений, однако новым является появление независимого контроля, обеспечивающего реализацию практической общественной потребности — подтверждение достоверности финансовой информации о деятельности экономических субъектов в интересах пользователей этой информации. Новым является и то, что независимый аудиторский контроль — это предпринимательская деятельность, осуществляемая на коммерческой основе за счет проверяемых экономических субъектов.

Налоговые поступления составляют основу при формировании бюджета государства (90% всех поступлений в консолидированный бюджет), поэтому внимание налоговых органов к правильности формирования налогооблагаемых баз и к полноте исчисления налогов на предприятии повышенное. Методологическая концепция по проведению аудита расчетов с бюджетом должна помочь аудиторам и аудиторским компаниям в организации проведения аудиторских проверок налоговых на предприятии.

Любая аудиторская проверка, как правило, начинается с разработки общего плана и программы аудита. Начиная эту разработку были получены предварительные данные о деятельности ООО «Мэйпл».

В процессе подготовки общего плана и программы аудита ООО «Мэйпл» была проведена оценка эффективность системы внутреннего контроля, действующей у экономического субъекта, и произведена оценка неотъемлемого риска.

Программа аудита расчетов по НДС представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана.

После составления плана аудита были проведены аналитические процедуры. Метод, выбранный для проведения аудита, основывался на анализе налоговых деклараций

При проверке данных налоговых деклараций наблюдается увязка всех показателей. Арифметический пересчет исчисленного налога не выявил никаких ошибок. Расхождений между данными налоговой декларации по НДС и полученными данными при анализе аналитических данных нет. Уплата налога производится своевременно, просроченной задолженности нет. Отчетность по НДС предоставляется в налоговые органы по месту регистрации ООО «Мэйпл» в установленные сроки.

Работники экономического отдела быстро и во время реагируют на все изменения, связанные с данным налогом. Это уменьшает вероятность допущения ошибок в информации, предоставляемой в налоговые органы.

Таким образом, выполнив намеченные процедуры по проверке расчетов НДС, была собрана необходимая информация и сделан вывод о состоянии расчетов.

На ближайшее время в планах ООО «Мэйпл» запуск собственного производства, открытие дополнительных торговых точек. Это усложнит расчет НДС, увеличится налогооблагаемая база. Поэтому основным способом сохранение данного уровня по учету налога на добавленную стоимость – это своевременно отслеживать все изменения, вносимые в нормативные документы.

Для этого нужно обеспечить рабочие места бухгалтеров консультационными программами «Гарант», «Консультант». Подписываться на периодические издания, содержащие не только нормативные документы, но и комментарии различных специалистов, судебную практику, «горячи линии» со специалистами налоговых органов.

Так же, по моему мнению, целесообразно отправлять работников на курсы повышения квалификации, на семинары, касающиеся изменений в расчетах по НДС. Хоть расходы на все перечисленные мероприятия будут высоки, но они будут оправданы. Оправданы тем, что на предприятии будут работать специалисты, которые хорошо ориентируются в вопросах налогообложения, которые могут без посторонней помощи наладить учет, исправить выявленные ошибки. Специалисты, которые уверены в каждой цифре, заявленной в ИМНС, предоставленной учредителям, кредитным организациям.

При автоматизированном ведении бухгалтерского и налогового учета необходимо постоянно обновлять Конфигурацию программы 1С. Необходимо ставить такие задачи перед программистами, при решении которых вероятность верного формирования налогов приближалась бы к 100%.

Необходимо следить за своевременностью перечисления начисленных налогов в бюджет. Для этого надо распределить денежные потоки в соответствии со сроками платежей. Ведь несвоевременное перечисление налогов грозит начислением штрафа и начислением пени.

Если обеспечить работников финансового отдела всей необходимой информацией, способствовать повышению знаний, максимально автоматизировать рабочее место бухгалтера, то данные финансовой и налоговой отчетности будет актуальны и будут отвечать всем требованиям.

Список использованной литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая – М.: Издательская группа НОРМА – ИНФРА М, 1999. 560 с.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая. (с изменениями и дополнениями). – М.: Юрайт-М, 2001

3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996г. № 129-ФЗ. (в ред. от 30.11.2006) // Собр. законодательства РФ. – 1996. - № 48. - Ст. 5369.

4.Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 07.08.2001г. № 119 (с изменениями и дополнениями)// Собрание законодательства Российской Федерации. – 2001. - № 4. – 41. – Статья 3422.

5. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Аналитические процедуры» № 20. Утвержден постановлением правительства РФ № 228 от 16.04.2005г.

6. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» № 5. Утвержден постановлением правительства РФ № 532 от 07.10.2004г.

7. Горожанкина Е.А. Аудит: Учебник для студентов экономических колледжей./ Горожанкина Е.А.- М.: Дашков и Ко, 2007.

8. Данилевский Ю.А. Аудит: учебное пособие/ Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова. - М.: ИД «ФБК-ПРЕСС», 2002. – 544 с.

9. Ерофеева В.А. Аудит: Учебное пособие/ Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А.- М.: Высшее образование, 2005.

10. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту / П.И. Камышанов. – М.: ИНФРА-М, 1998. – 382с.

11. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебн. пособие / О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов – М.: Приор, 2002. – 320 с

12. Кочинев Ю. Ю. Аудит / Ю. Ю. Кочинев. – СПб.: Питер, 2002. – 304с

13. Крупченко Е. А. Аудит в экзаменационных вопросах и ответах/Крупченко Е.А. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2003.

14. Подольский В. И. Аудит: Учебник для вузов/ В.И. Подольский, А. А. Савин, Л. В. Сотникова и др. Под ред. проф. В. И. Подольского: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2006.

15. Шеремет А. Д. Аудит: Учебник./ Шеремет А. Д., Суйц В. П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2004.

16. Филипьев Д.Ю. Аудит: учебное пособие / Д.Ю. Филипьев, Н.В. Пислегина. – Барнаул: Изд-во ААЭП, 2006. – 108с

17. Бычкова С.М. «Аудит операций, связанных с налогом на добавленную стоимость» // Аудиторские ведомости. – 2006. - № 4.

18. Ларичев А.Ю. «Аудит налога на добавленную стоимость» // Аудиторские ведомости. – 2004. - № 1

19. Макаров А.С., Семин В.С. «Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по НДС» // Аудиторские ведомости. – 2006. - №10.

20. Панкова С.В. «Аудит формирования налоговых вычетов по НДС в торговой организации».// Аудиторские ведомости. – 2002. - № 3.

21. Практическое пособие по НДС // КонсультантПлюс. – 2007.