ВВЕДЕНИЕ

В условиях рынка предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие объекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников сделок получать и использовать финансовую информацию. Достоверность информации подтверждается независимым аудитором.

Собственники, и прежде всего коллективные собственники – акционеры, пайщики, а также кредиторы, лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные операции предприятия, зачастую очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как обычно не имеют доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдения ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения.

Актуальность выбранной темы заключается в следующем. Налог на добавленную стоимость представляет собой один из самых сложных для расчета налогов. Часто меняющееся налоговое законодательство и противоречия некоторых положений нормативных актов обусловливают возможность случайных ошибок в расчетах по налогу на добавленную стоимость. Вследствие этого ошибки в его расчете можно встретить практически в каждой организации. Проверка расчетов по налогу на добавленную стоимость дает возможность обратить особое внимание на правильность исчисления и уплаты данного налога.

Также тема еще актуальна тем, что в 2010 Федеральным законом от 17.12.2009 № 318-ФЗ были внесены изменения в главу 21 НК РФ. Основное изменение связано с появлением нового заявительного порядка возмещения НДС, который коснется далеко не всех налогоплательщиков. Также некоторые коррективы внесены в отношении последствий допущения недочетов при заполнении счетов-фактур. В значительной степени в интересах той же действующей фискальной налоговой политики усложнены также расчеты налога на добавленную стоимость по приобретенным материальным ресурсам. Суммы НДС по оприходованным материальным ресурсам и работам (услугам) производственного характера, выполняемым сторонними организациями, возмещаются из бюджета только при наличии правильно оформленной счет-фактуры и документов, подтверждающих принятие их к учету, что в значительной степени осложняет использования налоговых вычетов при расчете налога на добавленную стоимость.

Цель курсовой работы заключается в том, чтобы на примере проверки расчетов по НДС конкретного предприятия рассмотреть, какие, в основном, ошибки допускаются при расчете данного вида налога, так как ошибки, связанные с исчислением налога на добавленную стоимость, возможны на любом этапе хозяйственных отношений – от момента заключения хозяйственного договора до оформления акта сдачи-приемки работ (товаров, услуг), которые являются предметом договора.

Проводя аудит учета НДС на примере исследуемой организации ООО «СБТ-Сервис» необходимо убедиться в правильности организации бухгалтерского учета по налогу на добавленную стоимость:

* проверить расчет налога в суммах, поступивших от заказчиков;
* убедиться в своевременном и правильном исчислении и отражения в учете НДС;
* проконтролировать произведенные расчеты по возмещению НДС;
* проверить составление расчетов (налоговых деклараций) по платежам в бюджет;
* убедиться в своевременности и полноте уплаты НДС в федеральный бюджет.

Кроме того необходимо проверить правильность составления и оформления счетов-фактур и своевременность выставления их покупателям, а также ведения книги продаж. Необходимо также проконтролировать наличие счетов-фактур от поставщиков и подрядчиков и соблюдение правил ведения книги покупок.

Объектом курсовой работы являются первичные и сводные документы, связанные с начислением налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, бухгалтерские и налоговые регистры, договора.

Предмет исследования – это проверка расчетов по НДС.

Источниковой базой исследования являются, в первую очередь, нормативные документы: Налоговый кодекс РВ (глава 21), Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ (в ред. от 27.07.2010), Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 08.08.2001 № 128-ФЗ (от 27.07.2010). Для изучения теоретических аспектов проведения проверки расчетов НДС были изучены учебные пособия и статьи следующих авторов: Богатая И.Н, «Аудит для студентов ВУЗов», Барышников Н.П. «Существенность, аудиторский риск и выборка», Агеева Ю.Б. «Аудиторская проверка: практическое пособие для аудитора и бухгалтера», Аманжолова Б.А., Наумова А.В. «Планирование аудита с применением аудиторских процедур» и т.д.

Для изучения особенностей проверки расчетов по НДС в области торговли и разработки мероприятий по совершенствованию организации учета и системы внутреннего контроля были использованы периодические издания, такие как журнал «Аудит и финансовый анализ», «Аудиторские ведомости» «Финансовая газета», «Документы и комментарии». Также для рассмотрения проблемы исчисления НДС были использованы данные справочно-правовых систем, в частности «Консультант», и ресурсы Интернет».

1. Теоретические аспекты аудита расчетов по налогу на добавленную стоимость по приобретенным ценностям

* 1. Сущность налогового аудита, цели и задачи аудита расчетов по НДС

Налоговый аудит может быть как комплексным, так и целенаправленным – аудит налогов. Аудит отдельного налога включает в себя проверку правильности формирования налоговой базы по данному налогу, применения льгот, состояния расчетов перед бюджетом, способов ведения учета и составления налоговой отчетности. Выбор налога для аудита зависит от степени его тяжести в совокупных затратах предприятия, которая определяется на основе информации, полученной в процессе комплексного налогового экспресс-аудита. Одним из наиболее востребованных является аудит налога на добавленную стоимость. /24/

Целью аудита расчетов НДС по приобретенным ценностям является подтверждение правильности расчета, полноты и своевременности перечисления налога в бюджет.

Источниками информации являются следующие документы:

* договора, заключенные с поставщиками на поставку товаров;
* счета-фактуры, выписанные организацией покупателям;
* счета-фактуры, представленные поставщиками;
* книги покупок и продаж;
* регистры бухгалтерского учета и декларации;

В ходе аудиторской проверки аудиторы должны проверить:

* правильность исчисления налогооблагаемой базы;
* правильность применения налоговых ставок;
* правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 19 и 68;
* правомерность применения льгот при расчете и уплате налогов;
* правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей;
* правильность составления налоговой декларации.

В начале проверки аудитору 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 может проводиться выборочным или сплошным методом по усмотрению аудитора. Также до начала проверки при необходимости можно провести тестирование работников, занимающихся учетом НДС для того, чтобы оценить надежность системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля. После оценки уровня системы контроля определяется необходимый объем аудиторских процедур.

Таким образом, целенаправленный аудит налога, отягчающего деятельность предприятия, позволит разработать схемы оптимизации налогообложения по исследуемому налогу, что существенно сократит затраты предприятия по исполнению налоговых обязательств перед бюджетом.

1.2 Основные этапы аудиторской проверки расчетов по НДС

Ознакомительный этап проверки.

На данном этапе выполняются следующие действия:

* оценка систем бухгалтерского и налогового учета;
* расчет уровня существенности;
* оценка аудиторских рисков;
* анализ организации документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов;
* определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели.

На данном этапе необходимо составить план и программу аудиторской проверки расчетов по НДС.

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

Аудитору по его запросу предприятием представляются следующие основные документы: регистры бухгалтерского учета, книги покупок и продаж, счета-фактуры, акты выполненных работ (услуг), товарные накладные налоговые декларации по НДС (включая все уточненные расчеты). /9/

Информацию, которую должен получить аудитор у проверяющей организации, касается следующих вопросов:

* 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;
* как определен порядок исчисления НДС в учетной политике в целях налогообложения;
* осуществляются ли операции, освобождаемые от налогообложения;
* ведется ли аналитический учет товаров, облагаемых НДС по разным ставкам, имеется ли в организации перечень товаров, облагаемых по пониженным ставкам;
* как организована работа по исчислению НДС (назначены ли ответственные лица, распределены ли между ними обязанности, имеются ли в наличии должностные инструкции);
* 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 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.).

Далее осуществляется основной этап проверки.

Для того чтобы получить достоверные результаты от проведения аудиторской проверки расчетов по НДС, аудитору 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.

При проверке статуса налогоплательщика аудитор анализирует объем выручки от реализации товаров (работ, услуг) предприятия. Если за три предшествующих последовательных календарных месяца величина выручки от реализации (без учета НДС) не превысила в совокупности два миллиона рублей, то организации имеют право (но не обязанность) на освобождение от обязанности плательщика НДС (ст. 145 НК РФ). Если по результатам проверки аудитором было выявлено, что организация имеет все основания получить такое освобождение, то он может предложить использовать это право.

Далее аудитор проверяет, были ли у организации следующие операции:

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

Согласно ст. 161 НК РФ предприятие по каждой из перечисленных операций выступает в качестве налогового агента, то есть оно обязано исчислять, удерживать и перечислять в бюджет НДС за контрагентов-налогоплательщиков. В этом случае, аудитору необходимо убедиться в осуществлении данного предприятия своевременного перечисления налога в бюджет, а также правильности его исчисления. /1/

Важным моментом при проведении аудиторской проверки является анализ возможности применения налоговых льгот. Основной задачей здесь является необходимость выявить, имеет ли предприятие основания воспользоваться льготами по НДС, поименованными в ст. 149 НК РФ, и тем самым уменьшить налоговые платежи в бюджет. Если в ходе аудиторской проверки будет выяснено, что какие-то операции не облагались НДС (в соответствии с нормами ст. 149 НК РФ), то этот факт следует зафиксировать в письменном отчете аудитора.

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). Также аудитору следует обратить внимание на то, что иногда организации, которые выступают в роли посредников и реализуют товары, не облагаемые НДС, по посредническим договорам, не платят НДС со своего вознаграждения, мотивируя это тем, что реализация данных товаров не облагается НДС (в соответствии со ст.149 НК РФ). В данном случае такая позиция нормам законодательства не соответствует, так как льготы по НДС распространяются только на налогоплательщиков, являющимися собственниками льготируемых товаров, а на посредников эти льготы не распространяются (п.7 ст.149 НК РФ).

Факт наличия или отсутствия у организации лицензии на льготируемые виды деятельности аудитору тоже следует проверить. Операции, перечисленные в статье 149 НК РФ, не подлежат налогообложению только при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих данные операции, соответствующих лицензий согласно Федеральному закону от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (ред. от 27.07.2010). Следовательно, если нет лицензии на льготируемые виды деятельности, то предприятие не имеет права пользоваться льготами. /3/

Проверяя объект налогообложения, аудитор должен выявить ошибки, связанные с ошибочным неначислением НДС либо, наоборот, начислением. Для того чтобы выявить вышеуказанные ошибки при проверке объекта налогообложения аудитору необходимо просмотреть данные аналитического бухгалтерского учета по движению товарно-материальных ценностей, а также ознакомиться с содержанием отдельных договоров, в том числе учредительных договоров, безвозмездной передачи, договоров дарения, актов выполненных строительно-монтажных работ, и т.п.

Аудитору также следует обратить внимание на посреднические операции. Осуществляя посреднические операции на основе договоров комиссии, поручения, или агентских договоров, организации-посредники нередко допускают ошибку, так как включают все суммы, полученные соответственно от доверителя, комитента, принципала или покупателей в налоговую базу по НДС.

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).

Аудитору необходимо проверить цены, на основе которых определяется налоговая база по НДС при передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд. /13/

Особое внимание аудитор должен уделить правомерности применения налоговых вычетов по НДС. Процесс работы по аудиту налоговых вычетов можно разделить на два этапа. На первом этапе проводится предварительная оценка системы исчисления НДС, существующей в организации. На втором этапе проводится проверка правильности учета НДС по приобретаемым ценностям, работам, услугам и правомерности налоговых 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.

Для того чтобы подтвердить правильность исчисления НДС аудиторы выполняют расчет налогооблагаемой базы, а затем сравнивают полученные показатели с данными бухгалтерского учета предприятия. Аудиторы путем сравнения фактических ставок с их значениями, регламентированными нормативными документами для соответствующих условий (виды деятельности, группы продукции и товаров, льготы и т.д.) устанавливают правильность применения на предприятии ставок. /1/

Аудиторы изучают записи в учетных регистрах по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» для выяснения правильности начисления, полноты и своевременность перечисления налоговых платежей, Аналитический учет расчетов по НДС организуется на соответствующем субсчете к счету 68.

При оценке правильности составления налоговой отчетности, аудиторы производят пересчет отдельных показателей, осуществляют взаимную сверку показателей, отраженных в регистрах бухгалтерского учета и в формах отчетности, а также проверяют наличие в ней всех установленных форм и полноту их заполнения. Затем аудиторы обязаны установить соответствие данных аналитического учета по счету 68 «Расчеты с бюджетом» данным синтетического учета в Главной книге и показателям отчетности.

Далее необходимо проанализировать расчеты НДС при приобретении оборотных средств и НДС, который возмещается из бюджета. В этом случае проводится детальная проверка остатков по Главной книге, составления баланса по расчетам с бюджетом и первичных документов.

При проведении аудиторской проверке НДС важным моментом является проверка правильности составления налоговой декларации. После этого проверке подлежит своевременность сдачи деклараций и уплата 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.

Рассмотрим подробнее процедуры аудита НДС при использовании различных форм расчетов и некоторых договорных отношений между хозяйствующими субъектами, а также порядок проверки исчисления и уплаты НДС, отражения расчетов по НДС в учете и отчетности. /17/

В Приложении А систематизированы основные процедуры аудита формирования элементов НДС по таким способам расчетов, как оплата в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, расчеты с использованием ценных бумаг, при натуральных формах оплата труда, новации долга, отступном.

Для аудита исчисления и уплаты НДС, оформления налоговой отчетности применяются преимущественно приемы инспектирования, нормативной и арифметической проверки. Для того чтобы идентифицировать процедуры, введем обозначение Пндс-N, где N – порядковый номер процедуры (Приложение Б).

На заключительном этапе оформляются результаты аудита расчетов по НДС, анализируется выполнение программы аудита, а также классификацию выявленных ошибок и нарушений. Затем аудитор обобщает результаты и формулирует выводы.

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

* неправильное применение налоговых льгот;
* ошибки при исчислении налоговой базы;
* нарушение порядка определения налоговых вычетов;
* отсутствие или нарушение системы внутреннего контроля организации за правильностью исчисления НДС.
	1. Нормативное регулирование проверки расчетов по НДС

Налог на добавленную стоимость в налоговую систему России был введен Законом Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» от 06.12.1991 № 1992-1. Российское законодательство вначале содержало определение НДС, из которого следовало, что НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

С 1 января 2001 г. порядок обложения предприятий данным налогом регулируется главой 21 Налогового кодекса РФ (часть II).

В главе 21 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на добавленную стоимость» данное определение отсутствует, поскольку современному налоговому законодательству несвойственно определение понятий налогов.

В целях реализации положений указанной главы Министерством по налогам и сборам были изданы «Методические рекомендации по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» части второй Налогового кодекса РФ», утвержденные Приказом МНС РФ от 20.12.2000 № БГ-3-03/447.

Далее Приказом Федеральной налоговой службы от 12.12.05 № САЭ-3-03/665 ФНС России отменила методичку по применению НДС. Отмена данной методички была связана с изменениями в главе 21 НК РФ, которые вступили в силу с 1 января 2006 года. Теперь обращаться за разъяснениями по вопросам применения НДС следует в департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России. В тексте самого приказа № САЭ-3- 03/665 были приведены официальные причины отмены Методических рекомендаций.[[1]](#footnote-1)

Эти законы в значительной степени изменили правила расчета и уплаты налога на добавленную стоимость. Изменения коснулись момента определения налоговой базы, места реализации некоторых работ и услуг, освобождения от НДС, вычетов по НДС, применения НДС при экспорте и реорганизации юридических лиц и многих других статей главы 21 НК РФ. Изменения оказались настолько масштабными, что Методические рекомендации попросту перестали соответствовать тем положениям НК РФ, которые призваны были разъяснять.

Другая причина отмены Методических рекомендаций заключается в уязвимости данного документа при судебных разбирательствах.

Налогоплательщики довольно часто обжаловали Методические рекомендации, потому что они не соответствовали Налоговому кодексу РФ. В большинстве случаев суды вставали на сторону налогоплательщика. В основном, какие-либо методички по налогам излагают позицию, которая наиболее всего удобна для налоговых органов, но не всегда соответствующую законодательству о налогах и сборах.

Подводя итоги первой главы, можно сказать, что аудитору целесообразно проводить проверку расчетов по НДС в несколько этапов: на ознакомительном этапе произвести оценку бухгалтерского и налогового учета, рассчитать уровень существенности и аудиторский риск; на основном этапе проверить непосредственно объект налогообложения, начисление налога, его уплату и т.д.; на заключительном этапе исходя из данных, полученных при проверке, составить отчет аудитора. При этом, исходя из вышесказанного в параграфе 3, аудитор при проверке расчетов должен руководствоваться Налоговым кодексом Российской Федерации, частью 2, глава 21. Далее рассмотрим на примере организации ООО «СБТ-Сервис» проведение аудита расчетов по НДС по приобретенным ценностям.

налоговый аудит добавленный стоимость

2. Аудит расчетов по налогу на добавленную стоимость на предприятии ООО «СБТ-Сервис»

2.1 Краткая характеристика предприятия

Предприятие «СБТ-Сервис» – общество с ограниченной ответственностью, осуществляющее хозяйственную деятельность на основании Устава.

Предприятие имеет круглую печать с указанием своего полного наименования, а так же штампы, бланки и расчётный счёт, открытый в ООО «ИнвестКапиталБанк».

Основными задачами ООО «СБТ-Сервис» являются:

* удовлетворение общественных потребностей в товарах и услугах;
* оптовая реализация бытовой техники;
* приобретение бытовой техники в ассортименте и его продажа.

Основным видом деятельности предприятия является оптовая торговля.

ООО «СБТ-Сервис» заключает сделки (договоры, контракты) со многими предприятиями Российской Федерации на поставку бытовой техники.

На предприятии создан уставный фонд. Предприятие имеет самостоятельный баланс, в котором отражается его имущество. Имущество предприятия состоит из основных и оборотных средств, а также иных материальных и финансовых ценностей.

Управление деятельностью предприятия осуществляется его собственником, который является директором предприятия. Директор самостоятельно определяет структуру управления предприятия и формирует штаты.

Предприятие обеспечивает гарантированный законом минимальный размер оплаты труда, условия труда и меры социальной защиты работников. Размер оплаты труда работников предприятия установлен согласно штатному расписанию.

Предприятие ведёт бухгалтерскую и статистическую отчётность в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

В ООО «СБТ-Сервис» работает 11 человек, из них 5 являются продавцами.

Ниже на рисунке 1 представлена структура ООО «СБТ-Сервис»:

#  Директор

 Главный бухгалтер Менеджер Администратор

## Заведующий складом бухгалтер 5 продавцов Кассир

Рисунок 1 – Организационная структура предприятия

Бухгалтерский учет и отчетность в ООО «СБТ-Сервис» ведется согласно разработанной своей учетной политики на основании Приказа Минфина РФ от 06.10.2008 г., № 106 (ред. от 11.02.2009) «Об утверждении Положений по бухгалтерскому учету» - Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008).

Учетная политика ООО «СБТ-Сервис» разработана главным бухгалтером предприятия и утверждена приказом об учетной политике директором. Метод начисления НДС согласно учетной политике осуществляется «по оплате».

Для документирования операций могут применяться типовые межведомственные формы, а также формы, самостоятельно разработанные применительно к соответствующим типовым, содержащим обязательные реквизиты и обеспечивающие достоверность отражения в учете совершенным операциям.

Так как предприятие не подлежит обязательному аудиту, поэтому в организации осуществляется внутрихозяйственный контроль за деятельностью отделов, служб руководителем. Внешний аудит на предприятии не проводился.

Ниже в таблице 1 приведены основные технико-экономические показатели:

Таблица 1 – Основные технико-экономические показатели ООО «СБТ Сервис»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. | 2009 в % к 2007 | 2009 в % к 2008 |
| Выручка, руб. | 5537407 | 8158966 | 10647567 | 192,28 | 130,50 |
| Себестоимость проданных товаров (работ, услуг), руб. | 3719096 | 5207531 | 6968605 | 187,37 | 133,82 |
| Финансовый результат (чистая прибыль), руб. | 134115 | 378864 | 153377 | 114,36 | 40,48 |
| Среднегодовая стоимость основных фондов, руб. | 38239,50 | 71946,50 | 118259 | 309,26 | 164,37 |
| Численность персонала, чел. | 10 | 12 | 11 | 110 | 91,67 |
| Фонд оплаты труда, руб. | 337560 | 565918 | 460957 | 136,55 | 81,45 |
| Кредиторская задолженность, руб. | 650211 | 456933 | 916910 | 141,02 | 200,67 |
| Дебиторская задолженность, руб. | 467070 | 178587 | 986451 | 211,20 | 552,36 |

По данным таблицы 1 мы видим, что выручка в 2009 году по сравнению с 2007 годом увеличилась на 92,28%, и на 30,50% по сравнению с 2008 годом. При этом чистая прибыль в 2007 году резко снизилась на 59,52% из-за увеличения себестоимости товаров на 33,82% по сравнению с 2006 годом, и на 87,37% по сравнению с 2005 годом.

Также в 2009 году произошел большой рост дебиторской задолженности на 519381 рублей, что в процентном соотношении составило 452,36% по сравнению с 2007 годом. Это является отрицательной тенденцией для предприятия, так как это неиспользуемые денежные средства, которые могли бы пойти на увеличение объема товарооборота.

Кредиторская задолженность также увеличилась и в 2009 году составила 986451 рублей, что на 100,67% больше, чем в 2008 году. Рост кредиторской задолженности говорит о неплатежеспособности предприятия и о его неспособности вовремя погашать свои долги.

2.2 Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля расчетов по НДС

Бухгалтерский учет в организации базируется на следующих документах:

1. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ (ред. от 27.07.2010 № 209-ФЗ);
2. Стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности;
3. Инструкции, комментарии, письма Минфина РФ и других ведомств;
4. Рабочие документы по бухгалтерскому учету самой организации.

Бухгалтерский учет осуществляется главным бухгалтером. Главный бухгалтер составляет отчетность по бухгалтерскому учету, начисляет налоги, ведет учет по расчетному счету, осуществляет расчеты с поставщиками за поставленные товары. Также главный бухгалтер производит расчеты по начислению заработной платы и удержаний с начисленных сумм по оплате труда с работниками предприятия.

На предприятии ООО «СБТ-Сервис» разработаны стандартные операции по начислению таких налогов, как НДС, налог на имущество, налог на милицию. Выбрав данную операцию в журнале операций, бухгалтер формирует документ, где отражается начисление по данному виду налога, и при этом формируются бухгалтерские проводки.

НДС исчисляется организацией по ставке 18% и соответствующей расчетной ставке 18/118, применяемой при исчислении суммы НДС с сумм авансовых или иных платежей.

Основные бухгалтерские записи по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» представлены в таблице 2.2. /6/

В случае, если по итогам налогового (отчетного) периода образуется дебетовое сальдо по субсчету «Расчеты по НДС» счета 68, то есть принятые к зачету суммы налога превысят суммы налога, исчисленные к уплате по принадлежности сумм выручки от реализации товаров, продукции, работ и услуг, организация вправе согласно пункту 1 статьи 78 НК РФ зачесть указанные суммы в счет последующих платежей по налогу, либо же потребовать возврата соответствующих сумм налога из соответствующих бюджетов.

В части налога на добавленную стоимость возможен только зачет сумм налога в счет последующих формирований налоговой базы по указанному налогу.

В том случае, когда выставляемые поставщиками, подрядчиками и иными организациями документы будут оформлены с нарушением установленных правил, организация, выступающая в роли покупателя (заказчика) может утратить право на зачет сумм «входного» НДС.

Таблица 2 – Бухгалтерские записи по счетам 19, 68

|  |  |
| --- | --- |
| Содержание операции | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| Отражена сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) | 19 | 60, 76 |
| Отнесена сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) на расчеты с бюджетом | 68-НДС | 19 |
| Начислена сумма НДС от реализации продукции (работ, услуг) | 90-3 | 68-НДС |
| Перечислена сумма НДС в бюджет  | 68-НДС | 51 |
| Отражена сумма НДС по материальным ценностям, работам, услугам, использованным для собственных непроизводственных нужд | 91 | 19 |
| Списываются суммы НДС по похищенным материальным ресурсам | 94 | 19,68 |
| Отражены суммы НДС по переданным безвозмездно производственным запасам, основным средствам, нематериальным активам  | 98 | 19,68 |
| Отражается сумма НДС, исчисленная по установленной ставке на основании документов о полученных авансах | 62 | 68 |
| Списывается сумма НДС по отгруженной продукции, выполненным работам и оказанным услугам (под которые получены авансы) | 68 | 68, 62 |
| Отражается сумма НДС, выделенная отдельно в расчетных документах по отгруженной продукции (выполненным работам, услугам) или имуществу в составе выручки от реализации  | 90,91 | 68, 76 |

Информация, получаемая из первичных учетных документов, обрабатывается и заносится в бухгалтерские регистры. Одни регистры рекомендованы к применению актами Министерства финансов РФ, другие могут разрабатываться на предприятии.

Всю первичную документацию для расчета НДС (счета-фактуры, накладные, платежные поручения, договора, акты приема-передачи и т.д.) обрабатывает главный бухгалтер предприятия. Также при расчете налога необходимо составить оборотные ведомости по следующим счетам: 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 44 «Расходы на продажу», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Обороты и остатки по эти счетам необходимы для исчисления НДС, а также для контроля по уплате (возмещению) исчисленного налога в бюджет. /11/

Применяемая технология обработки первичной документации позволяет своевременно формировать отчетность, а также предоставлять возможность оперативного снятия информации и формировать данные для управленческого учета.

Система внутреннего контроля на предприятии ООО «СБТ-Сервис» имеет свои особенности:

* разделение полномочий бухгалтерских сотрудников ограничено;
* руководитель имеет преобладающее влияние на все стороны деятельности предприятия. В связи с этим могут возникнуть следующие потенциальные факторы риска:
* малое число учетных работников, а, следовательно, ненадлежащее разделение обязанностей, ответственности и полномочий по объективным причинам;
* ошибки ведения бухгалтерского учета (учетные записи могут вестись нерегулярно, без последовательного соблюдения формальных требований, они могут не отражать реального положения дел, что повышает риск искажений бухгалтерской отчетности)
* возможность совершения злоупотреблений, так как сотрудники, ведущие бухгалтерский учет, одновременно имеют доступ к таким активам, которые легко могут быть сокрыты, изъяты или реализованы, что может способствовать возникновению злоупотреблений;
* отсутствие возможностей взаимных сверок данных внутри учета (так как число сотрудников бухгалтерии ограничено, поэтому затруднены или невозможны регулярные взаимные сверки учетных данных, что повышает риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности;
* налоговые нарушения, связанные с недооформлением хозяйственных операций, проводимых за наличные деньги возможна ситуация, когда выручку не фиксируют или занижают, а расходы – завышают. /22/

У малых предприятий существует также дополнительный риск средств контроля при использовании компьютерной программы для обработки учетных данных. Он состоит в том, что при применении единичного компьютера с упрощенной программой учета и при единичном бухгалтере (или ограниченном числе учетных работников), у последнего появляется возможность:

* вносить в систему операции «задним числом»;
* проводить операции, не получившие одобрения или утверждения в установленном порядке;
* вводить несогласованные данные в систему учета;
* произвольным образом менять программную оболочку и базы данных.

Еще один риск контроля связан с преобладающим влиянием единоначального руководителя на все стороны деятельности малого предприятия. Это влияние может иметь как положительное, так и отрицательное воздействие на систему внутреннего контроля и достоверность бухгалтерской отчетности.

Оценивая эффективность и надежность системы внутреннего контроля в целом, контрольной среды и отдельных средств контроля можно использовать не менее трех следующих градаций: высокая, средняя, низкая.

Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля – процедура первичной оценки надежности системы внутреннего контроля осуществляется на основе методики и приемов, которые аудиторские организации разрабатывают самостоятельно.

В ходе процедуры первичной оценки надежности системы внутреннего контроля необходимо принять во внимание, что:

* следует проверять на предмет надежности средств контроля бухгалтерскую и хозяйственную документацию экономического субъекта всего отчетного периода, а не только избранных периодов времени;
* при проверке необходимо уделить большое внимание тем периодам, деятельность в которых имела особенности или различия в целом;
* оценка надежности всей системы внутреннего контроля и отдельных средств контроля как «низкой, не исключает возможности оценки надежности других отдельных средств контроля как «средней» или «высокой».

Расчет налога на добавленную стоимость составляется ежеквартально для сдачи в налоговые органы, что контролируется главным бухгалтером. Сдача отчетности происходит в сроки, установленные Налоговым кодексом. Также на предприятии выписываются такие журналы, как «Бухгалтерский вестник» и «Налоги и платежи», которые помогают бухгалтеру ориентироваться во всех изменениях, произошедших в законодательстве во избежание ошибок и правонарушений.

На предприятии проводится анализ каждого конкретного случая задержки платежа для выявления причины неоплаты.

Задержка платежа налогов и сборов в бюджет может произойти по вине бухгалтера, а также из-за отсутствия денежных средств на расчетном счете предприятия. Также задолженность может возникнуть, если предприятие сдает уточненный расчет по какому-либо виду налогов, и если уточненная сумма налога превышает предыдущую, то на разницу начисляют пени. Поэтому ошибки необходимо выявлять вовремя.

Также один раз в год главный бухгалтер проводит сверку с налоговой инспекцией по начислению и уплате НДС в бюджет.

Изучив систему внутреннего контроля на предприятии ООО «СБТ-Сервис» эффективность ее можно оценить как среднюю. Оценка внутреннего контроля приведена в Приложении В.

2.3 Расчет уровня существенности и оценка аудиторского риска

Установление уровня существенности выполняется также на стадии планирования. По сути это – величина вероятного искажения данных, так как аудитор не может учесть все факторы, которые в конечном итоге повлияют на решение относительно существенности в оценке результатов при завершении проверки. Таким образом, величина существенного в планировании может значительно отличаться от величины существенного при оценке результатов проверки. Оценка аудитором существенности должна учитывать интересы потребителей информации. Уровень существенности рассчитывают следующим образом. По итогам финансового года определяют финансовые показатели, перечисленные в графе 1. Их значение может быть занесено в графу 2 в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в графе 3 таблицы, и результат заносится в графу 4. /12/

Проведем анализ числовых значений, записанные в графе 4. Значения, сильно отклоняющиеся в большую или меньшую сторону от остальных можно отбросить.

Значения уровня существенности приведены в таблице 3.

Таблица 3 – Значения уровня существенности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значения базового показателя бухгалтерской отчетности, в тыс. рублях | Доля, % | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности |
| Балансовая прибыль предприятияВаловой объем реализации без НДСВалюта балансаСобственный капитал Общие затраты предприятия | 2081064818933010439 | 522102 | 10,40212,9637,863,00208,78 |

Расчет уровня существенности рассчитывается по формуле (1):

S = (S1+……..Sn) / n (1)

где S — уровень существенности в денежном выражении;

n – количество базовых показателей

S = (10,4 + 212,96 + 37,86 + 3 + 208,78) / 5 = 473 / 5 = 94,60

Δ S1 = (S – Smax) / S \* 100% (2)

где Smax = максимальный уровень существенности.

Δ S1 = (94,6 – 212,96) / 94,6 \* 100% = 125,12%

Δ S2 = (S – Smin) / S \* 100%, (3)

где Smin = минимальный уровень существенности.

Δ S2 = (94,6 – 3) / 94,6 \* 100% = 96,83%.

Для выравнивания числовой совокупности откидываем максимальное и минимальное значение. Получаем:

Sср = (10,4 + 37,86 + 208,78) / 3 = 85,68 тыс. руб.

Таким образом, аудитор использует существенность в технических целях, от ее величины зависят: объемы работы и выборки, а также выводы, которые надлежит сделать по итогам проверки. /16/

Хотя бухгалтерский персонал уделяет большое внимание документальному оформлению финансово-хозяйственных операций, всё же имеют место в практике нарушение порядка оформления.

При наличии редких, необычных, нестандартных ситуаций бухгалтерскому персоналу нелегко найти пути разрешения проблемы, в организации не созданы отделы методологии бухгалтерского учёта, внутреннего аудита. Итак, оценим уровень внутрихозяйственного риска в 80 %.

Общая оценка системы внутреннего контроля показала, что надёжность системы внутреннего контроля определена как средняя, но тестирование системы бухгалтерского учёта показывает, что по отдельным бухгалтерским операциям внутренний контроль на низком уровне, как следствие, появление единичных и случайных ошибок.

Итак, риск средств контроля определим в размере 50 %.

Между риском необнаружения и комбинацией внутрихозяйственного риска и риска средств контроля существует обратная связь. Определим уровень риска необнаружения ниже среднего, а значит, следует проводить аудиторскую проверку более детально, модифицировать аудиторские процедуры. Уровень риска не обнаружения составит 10 %.

Для составления более эффективного плана преобразуем модель аудиторского риска с целью вычисления риска – определить риск необнаружения и соответствующее количество подлежащих сбору свидетельств. Риск необнаружения определяется по формуле (4).

РН = (АР): (ВХР \* РК) (4)

Определим уровень аудиторского риска в размере 5 %.

РН = 0,05 : ( 0,8 \* 0,5) = 0,125

Таким образом, план аудитора может быть изменён в связи с необходимостью согласовать количество отбираемых свидетельств.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. План и программа аудита расчетов по НДС представлена в приложениях Г и Д. /9/

2.4 Аудит расчетов по налогу на добавленную стоимость по приобретенным ценностям в ООО «СБТ-Сервис»

Аудитор провел проверку расчетов по НДС за период с 2008-2009 гг.

При изучении отчетной документации были обнаружены следующие нарушения:

В нескольких договорах с покупателями указана общая сумма договора без выделения отдельно суммы НДС или только с указанием «в том числе НДС».

В связи с введением налога на добавленную стоимость, реализация товаров (работ, услуг) должна осуществляться по ценам, увеличенным на сумму НДС. Поэтому стороны при заключении договора должны точно знать, включается ли сумма НДС в цену договора, либо цена указана без суммы налога. В том случае, если сумма НДС заранее определяется, то целесообразно выделять ее отдельной строкой для того, чтобы расчетные документы выписывались на основе данного договора и тем самым соблюдался принцип тождества цифр.

В том случае, если в стоимость договора не включена сумма НДС, то предприятие не вправе выделить его в платежном поручении. Это связано с тем, что «исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон», т.е. договором согласно п.1 ст. 424 Гражданского Кодекса РФ. А ст. 154 Налогового кодекса предусмотрено, что налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено настоящей статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со [статьей 40](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=98320;dst=100365) настоящего Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. /1/

То есть, облагаемый оборот и есть цена договора, на основании которого реализуются товары (работы, услуги). Поэтому, если предприятие-покупатель, в данном случае ОО «СБТ-Сервис», будет самостоятельно выделять сумму НДС, то он тем самым уменьшит стоимость (цену) договора и, соответственно, сумму дохода поставщика. Такое действие является, существенным нарушением условий договора. /21/

У данного предприятия эта ошибка возникла вследствие отсутствия компетентного юридического сопровождения оформления договоров.

Аудитор предложил составить и утвердить приложения к таким договорам, пока не истек срок их действия, при этом выделить сумму НДС отдельно.

Далее аудитором выявляются ошибки, связанные с тем, что бухгалтер либо не начислил НДС, когда это было нужно, либо, наоборот, начислил налог, когда этого не требовалось делать. /15/

Рассмотрим ошибку на примере следующей бухгалтерской операции.

В марте 2009 года для проведения корпоративных праздников со склада был передан музыкальный центр по цене закупки 9460 руб.

В феврале 2009 года продажная стоимость товара, реализуемого магазином на сторону, составила (без НДС) – 12300 руб.

Согласно ст. 159 НК РФ Налогооблагаемый оборот равняется продажной стоимости изделий.

В данном случае сумма НДС составит 2214 руб. (12300 руб. \* 18%).

В марте 2009 года бухгалтер сделал следующие записи:

Дебет 91 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» - 1702,80 руб. – начислен НДС с используемого для собственных нужд товара.

Бухгалтер ошибочно начислил сумму НДС на стоимость приобретения товара от поставщика.

Правильная проводка будет следующая:

Дебет 91 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» - 2214 руб.

Как видим, бухгалтер недоначислил сумму НДС со стоимости музыкального центра в размере 511,20 руб. (2214 – 1702,80).

Аудитором было предложено сделать дополнительную запись в журнал операций и доначислить сумму НДС. Также предприятию необходимо будет сдать уточненный расчет по НДС за 1 квартал 2009 года.

В процессе проверки налоговой базы по НДС предприятия ООО «СБТ Сервис» аудитор выявил такую ошибку, как невключение в налоговую базу по НДС авансовых платежей, полученных и зачтенных в одном и том же налоговом периоде. Тем самым предприятие нарушает требования п. 8 ст. 169 Налогового кодекса РФ и п. 13 Постановления Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914. С 1 января 2006г. авансовые платежи облагаются НДС на основании ст. 154 НК РФ, которая устанавливает порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг).

Поэтому формально в соответствии со ст. 154 НК РФ полученные авансы следует включать в налоговую базу по мере их получения, даже если отгрузка товаров (работ, услуг) будет осуществлена в том же налоговом периоде, даже если это произойдет на следующий день после получения аванса.

Если предприятие этого делать не будет, т.е. станет включать в налоговую базу только авансы, не закрытые отгрузками на конец налогового периода, то в результате получится занижение налоговой базы по НДС.
В этом случае налоговые органы, вероятнее всего, будут пытаться привлечь предприятие ООО «СБТ-Сервис» к ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ.

Аудитор предложил сделать уточненные декларации за периоды, в которых были обнаружены ошибки и включить все полученные, но не включенные ранее авансы в налоговую базу.

Проверяя расчет НДС за 1 квартал 2009 года, аудитором были также обнаружены ошибки, касающиеся «входного НДС».

В январе 2009 года бухгалтер принял к вычету суммы НДС, предъявленные продавцом, по счету-фактуре, составленному с несоблюдением порядка, установленного пп. 5 и 6 ст. 169 НК РФ. В графе «Наименование товара» не указаны наименование товаров, описание выполненных работ или оказанных услуг; подписи главного бухгалтера и руководителя в счете-фактуре выполнены с помощью факсимиле. Также не был указан КПП продавца и покупателя и отсутствует расшифровка подписей руководителя и главного бухгалтера. В данном случае счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пп. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению на основании п. 2 ст. 169. /18/

В журнале операций были сделаны следующие записи:

Дебет 41 Кредит 60 – получен товар на сумму 34347,46 руб.

Дебет 19 Кредит 60 – выделен НДС по приобретенному товару в размере 6182,54 руб.

В этом случае аудитор предложил бухгалтеру ООО «СБТ-Сервис» потребовать от продавца-поставщика товаров предоставить счет-фактуру, оформленную в соответствии с требованиями ст. 169 НК РФ. В противном случае, бухгалтер обязан уменьшить сумму вычета на 6182,54 руб. и сдать уточненный расчет, тем самым увеличив сумму налога и доплатив ее в бюджет.

При проведении аудита было также выявлено, что проблемой своевременного формирования налогооблагаемых баз является неравномерность документальных потоков и отсутствие рациональной организации документооборота.

Исходя из вышеизложенного в главе 2, можно сказать, что аудиторская проверка на предприятии ООО «СБТ-Сервис» осуществлялась выборочным методом. Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что учет расчетов по НДС является на предприятии достоверным. По результатам проверки выявленные ошибки были признаны несущественными. Аудитором было предложено руководству предприятия исправить данные ошибки. Предприятием предложения аудиторской фирмы по исправлению ошибок были приняты, в результате чего аудиторами было выдано безоговорочно-положительное заключение о достоверности налоговой отчетности.

Также был составлен отчет аудитора, который представлен в Приложении Е.

В связи с обнаруженными ошибками и проблемами были сформулированы предложения по улучшению бухгалтерского учета расчетов НДС на предприятии.

3. Мероприятия по совершенствованию учета и аудита расчетов по НДС

3.1 Пути совершенствования учета расчетов по НДС по приобретенным ценностям

В настоящее время в соответствии с принятой на предприятии ООО «СБТ-Сервис» учетной политикой, в целях налогообложения НДС выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется «по оплате». В связи с этим возникает необходимость вести субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС» к счету 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». В результате повышается вероятность ошибок при начислении НДС. Однако, этот метод удобен таким предприятиям¸ которые работают на условиях коммерческого кредита, часто предоставляет отсрочки платежа или вынуждены иметь дело с недобросовестными покупателями, которые зачастую «забывают» вовремя оплатить покупку.

Предприятие ООО» СБТ-Сервис» обычно работает с различными клиентами, не являющимися постоянными. В связи с этим вначале клиент оплачивает товар, а после того, как оплата подтверждена бухгалтером, забирает его.

В связи с этим, предприятию предлагается в учетной политике с 2011 года метод начисления НДС «по оплате» сменить на метод начисления «по отгрузке». Таким образом, обязательство перед бюджетом по уплате суммы исчисленного НДС будет возникать у предприятия в момент отгрузки продукции и предъявления покупателям расчетных документов независимо от того, оплачена эта продукция или нет. Применение данного метода достаточно удобно для бухгалтерии, так как не будет необходимости следить за тем, когда будет оплачен очередной отгруженный товар покупателю. /17/

Для рациональной организации документооборота предлагается разработанная схема документооборота, в которой отражена технологическая прохождения учётных документов.

К схеме документооборота разработать график документооборота, который будет включать в себя:

* создание первичных документов или получение их от третьих лиц;
* проверку документов и принятие их к учёту;
* обработку документов;
* передачу документов в архив.

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер.

Для эффективного функционирования системы контроля рекомендуется соблюдать следующие требования:

* приемлемость (пригодность) методологии внутреннего контроля – ставящиеся перед центрами ответственности контрольные цели и задачи должны быть рациональными. Распределение контрольных функций, программы внутреннего контроля и применяемые методы должны быть целесообразными;
* безопасность активов и файлов – на случай стихийных бедствий следует хранить копии важных документов в несгораемых сейфах и в других помещениях, иметь огнетушители, инструкции, определяющие порядок действий. На случай перебоев в электроснабжении, умышленных повреждений, выхода из строя аппаратных средств и программного обеспечения следует хранить копии банка данных и важных файлов на магнитных носителях, предусмотреть дублируемое питание, резервное оборудование.

Рекомендуется работнику, осуществляющему внутренний контроль сотрудничать с внешним аудитором в интересах дела, доверяя друг другу и полагаясь на результаты проверок, проводимых той или иной стороной. Это позволит избежать дублирования работы.

Также рекомендуется проводить проверку расчетов с бюджетом по налогам до составления деклараций по НДС, вносить предложения по устранению выявленных ошибок или искажений и обсудить эти предложения с руководителем и поставить его в известность о результатах проверки. Это позволит избежать осложнений и разногласий, если будет проводиться аудиторская проверка сторонней аудиторской организацией.

Во избежании разногласий с покупателями и поставщиками необходимо составлять акты сверки для того, чтобы удостовериться в правильности принятия к учету или реализации товаров.

Соответственно, также предприятию рекомендуется исправить выявленные ошибки, касающиеся неправильного исчисления налоговой базы и входного НДС в 1 квартале 2009 года, а также сделать приложения к неправильно оформленным договорам.

Так как ошибки в основном, связаны с недостаточным знанием Налогового кодекса РФ, в частности главы 21, предприятию рекомендуется установить справочно-правовую систему типа «Гарант» или «Консультант».

3.2 Предложения по совершенствованию аудита расчетов по НДС

Рекомендуется проведение аудита в системе компьютерной обработки данных (КОД).

При проведении аудита в компьютерной среде сохраняются цель аудита и основные элементы его методологии. Наличие компьютерной среды существенно влияет на процесс изучения аудитором системы учета экономического субъекта и сопутствующих ему средств внутреннего контроля.

Использование технических средств приводит к изменению отдельных элементов организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля:

* для проверки хозяйственных операций наряду с традиционными первичными учетными документами используются и первичные учетные документы на машиночитаемом носителе;
* постоянные нормативно – справочные показатели могут быть проверены по данным, хранящимся в памяти компьютера или на машиночитаемых носителях информации;
* вместо традиционных ручных форм счетоводства может применяться форма учета, ориентированная на прогрессивные методы формирования выходной информации и обеспечения ее достоверности, совмещение синтетического учета с аналитическим и систематического с хронологическим, а также повышение оперативности и удобства использования учетной и отчетной информации. /7/

Аудитор должен изучить и оформить в виде рабочего документа все существенные вопросы организации обработки учетных данных в системе КОД экономического субъекта.

В рабочем документе по бухгалтерскому программному обеспечению должно быть указано наличие лицензий на каждый из его элементов.

Аудитор должен оценить и оформить рабочим документом возможности компьютерной системы.

Аудитор должен оценить квалификацию бухгалтерского персонала в области КОД, в частности: имеют ли специалист соответствующее высшее или среднее специальное образование, или прошли курс обучения в области информационных технологий, или изучение системы КОД происходило самостоятельно.

При составлении общего плана аудиторской проверки в соответствии с Правилом (Стандартом) «Планирование аудита» каждый этап планирования должен быть уточнен с учетом влияния на процесс аудита применяемых экономическим субъектом информационных технологий и системы КОД. Уровень автоматизации обработки учетной информации должен быть учтен при определении объема и характера аудиторских процедур.

Организация данных бухгалтерского учета у клиента в среде КОД оказывает влияние на профессиональный риск аудитора.

Риск аудитора повышается в том случае, если:

* отсутствуют необходимые меры по ограничению несанкционированного доступа в систему КОД;
* существует географическая разбросанность компьютерных установок;
* компьютеризованная среда децентрализована;
* уровень знаний бухгалтерского персонала в области информационных технологий недостаточен.
* внутренний контроль за функционированием среды КОД отсутствует;

Риск аудитора снижается в случае, если:

* существует специальный контроль программного обеспечения;
* системы автоматизации являются лицензированными;
* имеется долгосрочный план развития системы КОД экономического субъекта;
* существует возможность углубить некоторые виды контроля благодаря программному обеспечению, специально разработанному для аудиторов;
* информационная политика экономического субъекта квалифицированно определяется его руководством;
* все подразделения, филиалы и другие обособленные подразделения, дочерние общества работают в единой среде КОД, применяют единое современное программное обеспечение;
* информационная политика экономического субъекта согласована с основными пользователями системы КОД. /14/

Аудитор должен оценить надежность системы внутреннего контроля проверяемого экономического субъекта в соответствии с Правилом (Стандартом) аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» и влияние на эту надежность функционирующей системы КОД.

Аудитор обязан проверять соответствие применяемых алгоритмов требованиям нормативной документации по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности по основным автоматизированным расчетам экономического субъекта. Аудитору необходимо убедиться в том, что информационная база внутри компьютера обеспечивает сохранность информации, ее архивирование, простоту доступа, кодирование и декодирование информации, ограничение несанкционированного доступа к ней. Актуальность данных (т.е. их соответствие изменившимся условиям хозяйственной жизни) обеспечивается регламентированием источников и потребителей информации, периодичностью и условиями ее обновления.

В ходе сбора аудиторских доказательств в условиях, когда аудитор применяет компьютер при проведении аудита, такой аудитор обязан следовать требованиям, установленным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства». Также аудитору в ходе проверки предлагается взаимодействовать с другими лицами. Это необходимо, так как при проведении аудита возникает необходимость рассмотрения аудитором результатов работы других лиц. Во-первых, к проверке, как правило, привлекаются ассистенты аудитора. Во-вторых, в большинстве случаев аудитор приходит к выводу о целесообразности учета результатов работы внутренних аудиторов – специалистов аудируемых компаний. В-третьих, при сложных проверках, когда дается заключение о сводной бухгалтерской отчетности, аудит подразделений часто осуществляют другие аудиторы. И, наконец, в-четвертых, в тех обстоятельствах, которые требуют компетентной оценки в узкоспециальных областях, вне сферы учетно-финансовых процессов, аудитор прибегает к помощи экспертов.

Заключение

В курсовой работе рассмотрены цель и задачи проведения аудита расчетов по НДС по приобретенным ценностям, нормативное регулирование проверки расчетов по НДС, учитывая последние изменения, произошедшие в законодательстве.

В практической части на примере предприятия ООО «СБТ-Сервис» был проведен аудит расчетов по НДС, в частности на первоначальном этапе проверки была дана оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, действующего на предприятии. На основании полученных данных аудитор произвел расчеты уровня существенности и аудиторского риска.

Результаты оценки постановки учета на предприятии ООО «СБТ-сервис» показали, что учет расчетов по НДС ведется в соответствии с законодательством РФ и учетной политикой, утвержденной руководством предприятия.

НДС исчисляется организацией по ставке 18% и соответствующей расчетной ставке 18/118, применяемой при исчислении суммы НДС с сумм авансовых или иных платежей.

Момент определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость – по мере оплаты. Применение данного метода достаточно затруднительно для бухгалтерии, так как приходится постоянно отслеживать, когда будет оплачен очередной отгруженный товар покупателю.

Уплата НДС и предоставление налоговой декларации по НДС производится ежеквартально.

Объектом налогообложения по НДС ООО «СБТ-Сервси» является выручка от реализации товаров. Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с расчетом НДС бухгалтер использует счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам».

По предварительной оценке эффективность и надежность системы внутреннего контроля ООО «СБТ-Сервис» аудитор оценил как среднюю. Система внутреннего контроля в целом соответствует стандартным требованиям. В то же время при анализе функционирования системы внутреннего контроля учета расчетов по НДС был выявлен ряд недочетов, которые могут привести предприятие к применению штрафных санкций. Это в основном связано с особенностями системы внутреннего контроля, которые существуют на малых предприятиях.

При проверке расчетов по НДС аудитор выявил следующие ошибки и нарушения:

* в нескольких договорах, заключенных с поставщиками продукции, не выделена сумма НДС;
* неправильно рассчитана налоговая база в первом квартале 2009 года;
* неправомерное принятие к вычету «входного» НДС, т.к. были неправильно оформлены счета-фактуры от поставщиков.

В связи с выявленными ошибками аудитором было предложено исправить их в ближайшее время и сдать уточненные расчеты по НДС в налоговые органы. Предприятием предложения аудитора по исправлению ошибок были приняты. Таким образом, ошибки аудитором были признаны несущественными, в результате чего было выдано безоговорочно-положительное заключение о достоверности налоговой отчетности.

Также было предложено разработать ряд мероприятий по совершенствованию учета расчетов по НДС и усилению системы внутреннего контроля на предприятии, а также проведение аудита в системе КОД.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть 2 от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 30.07.2010 № 242-ФЗ)
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ (ред. от 27.07.2010).
3. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ (ред. от 30.12.2008 г.).
4. Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 08.08.2001 № 128-ФЗ (ред. от 27.07.2010 № 240-ФЗ).
5. Приказ Минфина от 06.10.2008 № 106 Н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (ред. от 11.03.2009).
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации. Утвержден приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 18.09.2006).
7. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных» // Аудиторские ведомости. – 2008. - № 3. – С. 5-9.
8. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем» // Аудиторские ведомости. – 2007. - № 10. – С. 13-15.
9. Агеева Ю.Б., Агеева А.Б. Аудиторская проверка: практическое пособие для аудитора и бухгалтера. – М.: Бератор-Пресс, 2004. – 487 с.
10. Аманжолова Б.А., Наумова А.В. Планирование аудита с применением аудиторских процедур // Аудиторские ведомости. – 2004. - № 8. – С. 15 – 21.
11. Бакаев А. С., Безруких П. С., Врублевский Н. Д. и др. Бухгалтерский учет. М.: Бухгалтерский учет, 2008. – 425 с.
12. Барышников Н.П. Существенность, аудиторский риск и выборка // Аудиторские ведомости. – 2005. - № 4. – С. 10-13.
13. Богатая И.Н. Аудит. - Ростов-на Дону, «ФЕНИКС», 2007 г. – 253 с.
14. Гутцайт Е.М., Ремизов Н.В., Островский О.М. Комментарии к правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Проведение аудита с помощью компьютеров» // Финансовая газета. – 2007. - № 1. – С. 1-3.
15. Дубинянская Е.Н. Типичные ошибки при расчетах НДС // Бухгалтерские вести. – 2006. - № 40. – С. 17-21.
16. Епинин Е.А. Программа внутреннего аудита в организации // Аудиторские ведомости. – 2003. - № 3. – С. 24-25.
17. Козлова И.М., Волонцевич Е.Ф. Аудит учета налога на добавленную стоимость // Аудит и финансовый анализ. – 2008. - № 7. – С. 28-32
18. Одинцова Л, аудитор ООО «Элитаудит» // Типичные ошибки, связанные с возмещением «входного» НДС // Финансовая газета (международный еженедельник), 26.04.06.
19. Панкова С.В. Аудит формирования налоговых вычетов по НДС в торговой организации // Аудиторские ведомости. – 2002. - № 3.
20. Сальникова Е.В., Шинкарев В.В. Международные принципы взимания НДС: проблемы применения // Налоговая политика и практика. – 2006. - № 5. С. 10-16.
21. Практическое пособие по НДС // КонсультантПлюс. – 2009.
22. http://www.businessuchet.ru/content/document\_r\_BE64D017-E21F-4696-AA4F-E4B8A4581425.html / Особенности внутреннего контроля на малых предприятиях.
23. <http://www.zakonrf.info/nk/78/>
24. http://www.taobao.su/audit-3.html

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Оценка внутреннего контроля

Составил Сидорова А.А.

Дата 15 апреля 2010 года

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п  | Проверяемые вопросы  | Да  | Нет  | Комментарии  |
| 1  | Имеется ли четкая структура управления предприятием  | Да  |  |  |
| 2  | Явно ли обозначены права и обязанности следующих органов: — ревизионной комиссии; — администрации предприятия; — руководителей среднего звена.  | Да ДаДа |  |  |
| 3  | Выделены ли пределы личной ответственности за совершаемую и контролируемую деятельность: — в письменной форме; — известны ответственным лицам.  |   | Нет |  |
| 4  | Имеются ли рабочие расписания для ведения бухгалтерского учета.  | Да  |  |  |
| 5  | Имеются ли эффективно работающий отдел внутреннего аудита.  |  | Нет |  |
| 6  | Характеристики ревизионной комиссии предприятия: — четкое распределение обязанностей; — наличие ресурсов (профессиональные контролеры и специалисты) и полномочий для выполнения обязанностей; — взаимодействие с внешними аудиторами;— частота совещаний ревизионных комиссий; — протоколы заседаний;  |   | НетНетНет  | >Только во время проведения внешних проверок. Перед каждой проверкойсоставляются регулярно  |
| 7  | Осуществляет ли руководство предприятия проверки систем внутреннего контроля.  | Да |  | 1 раз в год перед составлением отчетности |
| 8  | Позволяют ли должностные инструкции совершать персоналу функции внутреннего контроля: — руководителям; — другим лицам, отвечающим за контроль; — бухгалтерскому персоналу.  | ДаДаДа  |  |  |
| 9  | Промежуточная бухгалтерская отчетность; — составляется регулярно; составляется время от времени; — составляется достаточно детализировано.  |  | Нет | Составляется только по требованию налоговых органов или ФФОМС |
| 10  | Соблюдается ли распределение прав и обязанностей при отсутствии кого-либо из персонала из-за болезни, отпуска или недобора кадров.  |  | Нет |  |
| 11  | Используют ли все члена персонала свое право на отпуск  | Да |  |  |
| 12  | Распределены ли следующие функции: — инициирование сделок; — подготовка исходной документации; — договорная работа; — хранение активов | дадада  |  |  |
| 13  | Соблюдение графика предоставления отчетности.  | Да |  | Соблюдается очень четко, за данным процессом ведется строгий контроль со стороны гл. бухгалтера и его замов.  |
| 14  | Составление приказа об учетной политике  | Да |  | Составляется своевременно. Учетная политика соответствует видам и масштабам финансово-хозяйственной деятельности предприятия  |
| 15  | Обеспечена ли адекватная сохранность: наличных средств; — ценных документов (чеки, ценные бумаги на предьявителя, векселя); товарных запасов; основных средств.  | Да да  |  |  |
| 16  | Применяются ли соответствующие меры для предотвращения несанкционированного доступа к: офисам (секретари, охрана, замки); бухгалтерской документации (закрытые документы, сейфы) |  | Нет |  |
| 17 | Разработана ли система процедур, обеспечивающая ограничение доступа к:-бухгалтерским данным;-прикладным программам;-операционным системам;-входным системам. | ДаНетНетНЕт |  | На предприятии издан соответствующий приказ, предписывающий всем ответственным лицам соблюдать конфиденциальность внутренней информации. Каждый сотрудник поставил под ним свою подпись. Только для входа в бухгалтерскую программу установлены пароли |
| Порядок оценки результатов тестирования: 55 баллов |

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Общий план аудита

Проверяемая организация: ООО «СБТ-Сервис»

Период аудита: 01.01.08 — 31.12.2009 г.

Количество человеко-часов: 432 чел/час.

Аудитор: Трофимов М.К.

Аудиторский риск: 3 %

Уровень существенности: 85,68 тыс. руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №  | Планируемые виды работ  | Период проведения  | Исполнитель  | Примечания |
| 1  | Сбор необходимой информации об экономическом субъекте  | 01.02.010-05.02.10 | Трофимов М.К. |  |
| 2  | Предварительное планирование, оценка риска и расчет уровня существенности  | 05.02.10-07.02.10 | Трофимов М.К. |  |
| 3  | Аудит состояния внутреннего контроля  | 08.02.10-10.02.10 | Трофимов М.К. |  |
| 4 | Проверка заполнения и регистрации выставленных и полученных счетов-фактур, а также оформленных договоров | 01.03.10-05.03.10 | Трофимов М.К. |  |
| 5  | Проверка отражения расчетов по НДС на счетах бухгалтерского учета  | 05.03.10-07.03.10 | Трофимов М.К. |  |
| 6  | Проверка момента определения налоговой базы | 07.03.10-10.03.10 | Трофимов М.К. |  |
| 7  | Проверка налоговой базы по различным налоговым ставкам | 11.03.10-25.03.10 | Трофимов М.К. |  |
| 8 | Проверка вычетов НДС | 26.03.10-31.03.10 | Трофимов М.К. |  |
| 9  | Проверка правильности заполнения отчетности и учетных регистров | 01.04.10-05.04.10 | Трофимов М.К. |  |
| 10  | Проверка уплаты сумм НДС  | 05.04.10-15.04.10 | Трофимов М.К. |  |

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Отчет аудитора исполнительному органу ООО «СБТ-Сервис»

1. Мной был проведен аудит расчетов по НДС ООО «СБТ-Сервис».
2. При планировании и проведении аудита расчетов по НДС мной рассмотрено состояние внутреннего контроля у ООО «СБТ-Сервис» Ответственность за организацию и состояние внутреннего контроля несет руководитель предприятия.
3. Мной было рассмотрено состояние внутреннего контроля исключительно для того, чтобы определить объем работ, необходимых для формирования аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности. Проделанная в процессе аудита работа не означает проведения полной и всеобъемлющей проверки системы внутреннего контроля (наименование экономического субъекта) в целях выявления всех возможных недостатков.
4. Мною не были обнаружены никакие серьезные нарушения установленного порядка ведения бухгалтерского учета, которые могли бы существенно повлиять на достоверность данных по НДС, отраженных в бухгалтерской и налоговой отчетности, поэтому предприятию выдано безоговорочно-положительное заключение о достоверности налоговой и бухгалтерской отчетности.
5. При проведении аудита расчетов по НДС мною рассмотрено соблюдение в ООО «СБТ-Сервис» налогового законодательства РФ при совершении финансово-хозяйственных операций. Ответственность за соблюдение применимого законодательства РФ при свершении финансово-хозяйственных операций несет директор ООО «СБТ-Сервис»
6. Мной было проверено соответствие ряда совершенных ООО «СБТ-Сервис» финансово-хозяйственных операций применимому законодательству исключительно для того, чтобы получить достаточную уверенность в том, что отраженная в бухгалтерской отчетности информация о налоге на добавленную стоимость не содержит существенных искажений.
7. Результаты проведенной мной проверки показывают, что проведенные финансово-хозяйственные операции осуществлялись в ООО «СБТ-сервис», с нарушением законодательства.
1. Опубликованы в журнале «Документы и комментарии» № 15, 2005. [↑](#footnote-ref-1)