Министерство образования и науки Российской Федерации

Федеральное агентство по образованию

# Государственное образовательное учреждение

# высшего профессионального образования

«Хабаровская государственная академия экономики и права»

Факультет Аудитор

Кафедра бухгалтерского учета и контроля

# КУРСОВАЯ РАБОТА

**по теме: Аудит расчетов по налогу на прибыль (на примере ООО «Тандем»)**

**Содержание**

ВВЕДЕНИЕ

1 Цели, задачи и нормативное регулирование аудита расчетов по налогу на прибыль

* 1. Цели и задачи аудита налога на прибыль
  2. Нормативная база, регулирующая аудит расчетов по налогу на прибыль

1. Методология аудиторской проверки расчетов по налогу на прибыль
   1. Методика В. Газаряна

2.2 Проведение аудита расчетов по налогу на прибыль на основе Методических рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг

* 1. Аудит налога на прибыль согласно лекционному материалу Г.Н. Михмель
  2. Обоснование выбранной методики

1. Аудит расчетов по налогу на прибыль на примере ООО «Тандем»
   1. Общие сведения об организации
   2. Планирование аудиторской проверки
   3. Аудиторская проверка расчетов по налогу на прибыль ООО «Тандем»
   4. Выводы по результатам аудиторской проверки расчетов по налогу на прибыль ООО «Тандем»

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

**Введение**

Рыночные экономические отношения повышают потребность в достоверной учетной и отчетной информации о деятельности предприятий. Особая роль в повышении эффективности производства, рациональном и экономном использовании ресурсов, обеспечении сохранности собственности, укрепления дисциплины принадлежит аудиту. Аудит способствует повышению эффективности производственной и финансово-коммерческой деятельности субъектов хозяйствования. Проверка соблюдения законности, достоверности и целесообразности хозяйственных операций, выявление нарушений и злоупотреблений, их причин и виновных в этом лиц, вскрытие внутрипроизводственных резервов повышения эффективности деятельности предприятий, разработка конкретных предложений по устранению имеющихся недостатков и нарушений требуют глубоких знаний методологии и техники проведения аудита.

Прибыль является основным обобщающим качественным показателем деятельности предприятия и характеризует конечный финансовый результат, эффективность производства. В связи с этим огромное значение имеет четкая организация контроля за формированием прибыли и со стороны налоговых, аудиторских и внутрихозяйственных служб в пределах компетенции каждого из них.

Аудит расчетов по налогу на прибыль – является одним из ключевых в аудите финансово-хозяйственной деятельности организации, ведь искажение налогооблагаемой прибыли и вследствие, суммы налога, ведет к неправильному определению финансовых результатов и расчетов с бюджетом.

Главная цель данной работы – спланировать и провести аудиторскую проверку расчетов по налогу на прибыль, установить правильность и полноту применения налогового законодательства, достаточность отражения в отчетности, своевременность и полноту уплаты налога в бюджет, составить аудиторское заключение по проведенной проверке и дать соответствующие рекомендации.

Для достижения поставленной цели, необходимо решить следующие

задачи:

- Изучить экономическую характеристику предприятии, особенности организации бухгалтерского и налогового учета;

- Определить цели и задачи аудиторской проверки расчетов по налогу на прибыль, выделить источники информации, используемые для проверки выбранного участка;

- Спланировать аудиторскую проверку и представить оценку системы внутреннего контроля, рассчитать аудиторский риск и представить план проверки;

- Провести аудиторскую проверку налога на прибыль, согласно разработанного плана проверки;

- Оформить результаты аудиторской проверки, составить аудиторское заключение, сделать выводы и дать практические рекомендации для объекта исследования.

**1 Цели, задачи и нормативное регулирование аудита расчетов по налогу на прибыль**

* 1. **Цели и задачи аудита налога на прибыль**

Основными задачами аудита в области налога на прибыль и обязательств перед бюджетом является получение доказательств по вопросам:

- правильности формирования налоговой базы, отсутствие неправомерно исключенных статей;

- отражения текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;

- отражение сумм отложенных налогов в бухгалтерской отчетности согласно действующим принципам бухгалтерского учета;

- классификации и раскрытии в финансовой отчетности с должной степенью детализации информации о расходе по налогу на прибыль, текущем налоговом обязательстве, отложенных налоговых активах и обязательствах;

- полноты и своевременности уплаты экономическим субъектом в бюджет налога на прибыль.

При формировании мнения по финансовой отчетности аудитор должен получить и оценить доказательства по утверждениям, сделанным руководством аудируемого лица, по таким качественным аспектам, как существование, полнота, оценка и измерение, классификация, представление и раскрытие.

Цель аудита финансовой отчетности в области налога на прибыль по качественным аспектам отчетности представлена в таблице 1.

**Таблица 1. Цели аудита финансовой отчетности в области налога на прибыль по качественным аспектам отчетности**

|  |  |
| --- | --- |
| Качественный аспект отчетности | Цели аудита |
| Существование | Расход по налогу на прибыль и налоговое обязательство перед бюджетом, отраженные в финансовой отчетности, реально существуют и относятся к проверяемому отчетному периоду |
| Полнота | Расход по налогу на прибыль и налоговое обязательство перед бюджетом отражены в финансовой отчетности в полном объеме |
| Оценка (измерение) | Расход по налогу на прибыль и налоговое обязательство перед бюджетом, указанные в финансовой отчетности, правильно рассчитаны и отражают результат деятельности организации |
| Классификация | Налоговое обязательство правильно распределено на текущее и отложенное |
| Представление и раскрытие | Обязательство по уплате и возврату налогов, а так же расход по налогу на прибыль правильно классифицированы и информация по ним раскрыта в финансовой отчетности с достаточной степенью детализации |

Иными словами, целью аудита формирования налогооблагаемой прибыли и расчетов с бюджетом по налогу на прибыль является подтверждение достоверности информации бухгалтерской и налоговой отчетности, которая является одним из главных критериев качественности информации.

Цель аудита формирования налогооблагаемой прибыли и расчетов с бюджетом по налогу на прибыль достигается путем решения в ходе аудита следующих основополагающих задач по проверке:

- соблюдения действующего законодательства в части формирования налогооблагаемой прибыли и расчетов с бюджетом по налогу на прибыль;

- правильности оформления первичных документов, на основании которых начисляется налог на прибыль, определение необлагаемых налогами сумм, налоговых вычетов и льгот по налогу;

- ведения в установленном порядке учета доходов (расходов) и объектов налогообложения;

- правильности формирования налоговой базы, отсутствие неправомерно исключенных статей;

- правильности расчета сумм, подлежащих уплате в бюджет;

- правильности отражения задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль в учете и отчетности;

- наличия представления в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговых деклараций, а также документов, необходимых для исчисления и уплаты налога на прибыль;

- полноты и своевременности уплаты налога на прибыль в бюджет.

В оценке доказательств при проведении проверки налога на прибыль и обязательств перед бюджетом аудитор должен использовать следующие критерии:

1. требования законодательно – нормативных актов РФ по бухгалтерскому учету;
2. требования налогового законодательства РФ по налогу на прибыль;
3. требования международных стандартов финансовой отчетности.

Источники формирования отчетной информации по налогу на прибыль представлены в таблице 2.

**Таблица 2. Источники формирования отчетной информации по налогу на прибыль**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель отчетности | Форма отчетности | Источник информации |
| Прибыль, рассчитанная по правилам бухгалтерского учета | Отчет о прибылях и убытках | Регистры бухгалтерского учета |
| Прибыль, рассчитанная по правилам налогового законодательства | Декларация по налогу на прибыль | Регистры налогового учета |
| Текущий расход по налогу на прибыль | Отчет о прибылях и убытках, Декларация по налогу на прибыль | Регистры налогового учета |
| Текущее обязательство по налогу на прибыль | Баланс, Декларация по налогу на прибыль | Регистры бухгалтерского учета |
| Отложенное налоговое обязательство или актив | Баланс | Регистры бухгалтерского и налогового учета |

Этапы аудиторской проверки расчетов с бюджетом по налогу на прибыль приведены в таблице 3.

**Таблица 3. Этапы аудита**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование этапа | Суть этапа |
| 1 | Планирование | - оценка аудиторского риска и допустимой ошибки (уровня существенности);  - анализ учетной политики;  - составление программы аудита по существу, выбор аудиторских процедур. |
| 2 | Проведение аудита по существу | - проведение аудиторских процедур;  - детальное тестирование;  - аналитические процедуры;  - сбор аудиторских доказательств;  - оформление рабочих документов. |
| 3 | Завершение аудита | - обобщение и оценка результатов аудита;  - документальное оформление результатов. |

На этапе планирования аудитор разрабатывает 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 налога на прибыль и обязательств перед бюджетом аудитору необходимо:

- четко понимать цель, для которой будет использоваться информация, содержащаяся в рабочих документах аудитора ;

- обладать знаниями о бизнесе аудируемого лица;

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

- определить ключевые по значимости области проверки;

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

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

* 1. **Нормативная база, регулирующая аудит расчетов по налогу на прибыль**

При планировании и проведении аудита аудитору необходимо использовать следующие законодательные и иные нормативные акты:

- Гражданский кодекс Российской Федерации.

- Кодекс об Административных правонарушениях РФ.

- Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг. Одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 25 от 22 апреля 2004 г.

- Налоговый Кодекс Российской Федерации в действующей редакции, ч.1, ч2.

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98. Приказ Минфина России от 09.12.98 № 60н (в ред. Приказа Минфина РФ от 30.12.1999 N 107н от 30.03.2001 № 27н.)

- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Приказ Министерства финансов от 06.06.1999 г. № 43н.

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально - производственных запасов» ПБУ 5/01. Приказ Министерства Финансов от 09.06.2001 г. № 44н.

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (в ред. Приказа Минфина РФ от 18.05.2002 N 45н).

- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Приказ Минфина России от 06.05.99 № 32н (в ред. Приказа Минфина РФ от 30.03.2001 № 27н).

- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Приказ Минфина России от 06.05.99 № 33н; В ред. от 30.03.2001 № 27н (в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999 N 107н, от 30.03.2001 N 27н).

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000. Приказ Министерства Финансов РФ от 16.10.2000 г. № 91н.

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов» ПБУ 15/01. Приказ Министерства Финансов РФ от 02.08.2001 г. № 60н.

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Приказ Министерства Финансов РФ от 19.11.2002 г. № 114н.

- Приказ МНС России от 11 октября 2003 г. № БГ-3-02/614. «Об утверждении налоговой декларации по налогу на прибыль и порядка ее заполнения».

- Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 23 августа 2002 г. № 696.

- Федеральный Закон РФ от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

- Федеральный Закон РФ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» ( в ред. #M12291 901865805Федеральных законов от 23.06.2003 г. N 76-ФЗ,#S #M12291 901881874от 08.12.2003 г. N 169-ФЗ, #S #M12293 0 901881874 1265885411 24575 579028153 350793391 3270468021 3111587680 4294967294 402865469##M12291 90188362от 23.12.2003 г. N 185-ФЗ, #S #M12291 90191338от 02.11.2004 г. N 127-ФЗ).

1. **Методология аудиторской проверки расчетов по налогу на прибыль**
   1. **Методика В. Газаряна**

Налоги и сборы, уплачиваемые в соответствии с установленным законодательством порядком за счет финансовых результатов, включаются в состав внереализационных расходов в суммах, начисленных предприятием за отчетный период, и в этих суммах они учитываются при налогообложении прибыли. Аудитор должен проверить правильность составления расчетов по указанным налогам (определение налогооблагаемой базы, применение ставок), провести арифметическую проверку расчетов. Суммы налогов, относимых на финансовые результаты, проверяются по данным налоговых расчетов (деклараций).

Следует также обратить внимание на правильность и обоснованность отражения затрат, учитываемых при исчислении льгот по налогу на прибыль и связанных с уменьшением налогооблагаемой базы. Для этого изучают законность и точность отнесения сумм расходов: на техническое перевооружение, реконструкцию, расширение и освоение производства; на проведение природоохранных мероприятий; на содержание объектов и учреждений здравоохранения, народного образования, культуры и спорта, детских дошкольных учреждений; на благотворительные цели, экологические и оздоровительные фонды, общественным организациям, инвалидам и религиозным организациям.

По мнению В. Газаряна аудиторская проверка расчетов по налогу на прибыль включает:

1) Анализ ежеквартальных авансовых платежей на основе расчета налога за квартал, который должен основываться на выверке квартальных платежей по выпискам банка, документации по предварительным расчетам налога и анализе своевременности авансовых платежей во избежание последующих штрафов и пеней.

2) Проверка расчета налога на прибыль за отчетный период. В ходе проверки аудитор должен осуществить следующие процедуры: сопоставить остатки по счету учета налога на прибыль с данными Главной книги; подготовить расчет по остаткам задолженности по налогу на прибыль и выверить остатки; проанализировать расчет налога на прибыль, сделанного клиентом, а также всех значительных расхождений между фактической и расчетной суммами налога на прибыль; обсудить с клиентом факторы, повлиявшие на расчет налога, определить причины различий между расчетной и фактической суммой налога, с их объяснением и отражением в документах; пересчитать и проверить правильность подсчетов; сверить авансы по налогу на прибыль по предварительной и окончательной сумме налога.

3) Анализ задолженности по налогу на прибыль на основе результатов деятельности за отчетный период.

Проверка фактической задолженности налога на прибыль на основе результатов операций будет включать: сверку прибыли до уплаты налогов по счету прибылей и убытков; сверку задолженности по налогу на прибыль с данными окончательной налоговой декларации; пересчет и проверку правильности задолженности налога на прибыль за год, с указанием правильности применения ставки налога и использования льгот, соответствия сроков уплаты налогов .

Предприятия уплачивают в бюджет в течение квартала авансовые взносы налога на прибыль, определяемые исходя из предполагаемой суммы прибыли за отчетный период и ставки налога. Уплата в бюджет авансовых взносов налога на прибыль должна производиться не позднее 15-го числа каждого месяца равными долями в размере 1/3 квартальной суммы указанного налога. Суммы, дополнительно причитающиеся в бюджет по квартальным расчетам, вносятся предприятиями в пятидневный срок со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета за квартал, а по годовым расчетам - в десятидневный срок со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета за истекший год.

В ходе проверки аудитор должен осуществить следующие процедуры:

- сопоставление остатка по счету учета налога на прибыль с данными Главной книги;

- подготовку расчета по остаткам задолженности по налогу на прибыль и выверку остатков;

- анализ расчета налога на прибыль, сделанного клиентом, и всех значительных расхождений между фактической и расчетной суммами налога на прибыль;

- обсуждение с клиентом факторов, повлиявших на расчет налога. Причина различий между расчетной и фактической суммой налога должна быть объяснена и отражена в документах;

- пересчет и проверку правильности подсчетов;

- сверку авансов по налогу на прибыль по предварительной и окончательной сумме налога.

Анализ квартальных авансовых платежей, подготовленных на расчетах за отчетный период, должен основываться на выверке квартальных платежей по выпискам банка, документации по предварительным расчетам налога и анализе своевременности авансовых платежей во избежание последующих штрафов и пеней.

Проверка фактической задолженности налога на прибыль на основе результатов операций будет включать:

-сверку прибыли до уплаты налогов по счету прибылей и убытков;

-сверку задолженности по налогу на прибыль с данными окончательной налоговой декларации;

- пересчет и проверку правильности задолженности налога на прибыль за год с указанием правильности применения ставки налога и использования льгот, соответствия сроков уплаты налогов.

2.2 Проведение аудита расчетов по налогу на прибыль на основе Методических рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг

Налог на прибыль и налоговые обязательства перед бюджетом могут проверяться независимо от уровня существенности, если аудитором получено специальное задание по проверки налога на прибыль.

Технология аудиторской проверки расчетов по налогу на прибыль приведена в методических рекомендациях, авторы которых предлагают использовать специальные рабочие документы (тесты), представляющие собой таблицы, с определенными показателями, а проводить аудиторскую проверку в определенной последовательности.

На первоначальном этапе осуществляется планирование аудиторской проверки, куда входят оценка рисков, определение уровня существенности, анализ учетной политики и составление программы аудита.

Аудитор должен получить представление об учетной политике аудируемого лица и оценить влияние на прибыль имеющихся расхождений в методике бухгалтерского и налогового учета. Анализ учетной политики осуществляется с целью: установления расхождений в определении базы по расчету прибыли для бухгалтерского учета и для целей налогообложения из-за разницы в оценке и признании активов, обязательств, доходов и расходов; выявления постоянных и временных разниц при расчете прибыли; выявления ключевых по риску элементов; выражения мнения по вопросу применяемой учетной политики аудируемого лица для целей налогообложения.

После анализа учетной политики, определяются «ключевые по риску области», вероятность ошибок в которых высока. Такие области, как правило, подлежат сплошной проверке, к ним могут быть отнесены: операции, неоднозначно трактуемые в законодательстве и сложные в понимании с точки зрения включения в налогооблагаемую базу операций со связанными сторонами; операции с различиями методами учета, определенных бухгалтерским и налоговым законодательством или учетной политикой; и т.п.

На заключительном этапе планирования аудиторской проверки составляется программа аудита по существу в которой указываются - выбор аудиторских процедур, методы проведения проверки, рабочие документы и прочая необходимая информация.

Методы проведения аудиторских процедур с целью получения достаточных и надлежащих по характеру аудиторских доказательств при проверке налога на прибыль состоят из: опроса персонала аудируемого лица; наблюдения; запроса и подтверждения; инспектирования первичных документов, учетных регистров, налоговых деклараций и другой документации; арифметических подсчетов; аналитических процедур.

После составления программы, авторы предлагают провести аудит по существу – сбор достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для выражения мнения и документирования этих доказательств. Аудитору предлагается самостоятельно определять объем документации по каждой конкретной работе и области аудита, руководствуясь своим профессиональным мнением.

Форма и содержание рабочих документов аудита определяется характером аудиторского задания, требованиями к аудиторскому заключению, характером и сложностью деятельности аудируемого лица, состоянием систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, и прочими факторами. Рабочие документы аудитора, содержащие информацию по аудиту отдельного периода, относятся к текущим аудиторским файлам.

Проведения аудита по существу заключается: в проверке правильности формирования доходов и расходов для целей определения финансового результата по другим разделам аудита, т.е. проверка правильности расчета прибыли (убытка) по правилам бухгалтерского учета: в проверке соблюдения положений налоговой политики по налогу на прибыль, действующему законодательству; в проверке правильности определения постоянных и временных разниц, налоговых активов и обязательств; в проверке правильности определения текущего налога на прибыль и чистой прибыли.

В завершении необходимо обобщить и оценить результаты проверки. На данном этапе осуществляется анализ выполнения программы аудита, классификация выявленных ошибок и нарушений, обобщение и оформление результатов проверки, формулируются виды оговорок по налогу на прибыль для аудиторского заключения по финансовой отчетности. Аналитические процедуры на стадии завершения аудита должны документироваться аудитором, рабочими документами с отражением причины нарушений норм налогового законодательства по налогу на прибыль; налоговые последствия этих нарушений для аудируемого лица; практические рекомендации по устранению негативных последствий выявленных нарушений. Выявленные нарушения по налогу на прибыль должны быть классифицированы: по характеру действий, по характеру возникновения, по последствиям.

* 1. **Аудит налога на прибыль согласно лекционному**

**материалу Г.Н. Михмель**

Данная методика достаточно проста и логична. Автором предлагается сгруппировать всю аудиторскую программу в последовательные этапы, которые будут служить инструкцией для планирования и проведения аудита:

1. Является ли данное предприятие плательщиком налога на прибыль.

Налогоплательщиками являются РФ и иностранные организации.

Не являются налогоплательщиками налога на прибыль организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, организации, уплачивающие ЕНВД, ЕСХН, а также организации, уплачивающие налог на игорный бизнес.

1. Проверка объекта налогообложения.

Объектом налогообложения является прибыль.

1. Проверка налоговой базы.

При определении налогооблагаемой прибыли расчет должен вестись в денежном выражении. Налогооблагаемая прибыль исчисляется нарастающим итогом с начала года, согласно принятому в учетной политике методу признания доходов и расходов: метод начисления или кассовый метод.

1. Проверка правильности применения налоговых ставок.

С 1 января 2009 года ставка налога на прибыль установлена в размере 20% от прибыли.

Причем на данном этапе аудитору необходимо учитывать:

- если организация получила доход от источников в РФ, то ставка применяется в размере 20%;

- если иностранная организация получила доход от сдачи транспортных средств в аренду, ставка 10%;

- 9% - применяется при выплате дивидендов;

- при получении дивидендов от иностранной компании или иностранной компанией ставка налога на прибыль берется в размере 15%.

5. Проверка правильности расчета суммы налога.

Налог на прибыль рассчитывается как произведение налоговой базы на ставку налога.

Предприятия должны проводить расчет налога в налоговых регистрах, форма которых может быть установлена ФНС, либо разработана организацией самостоятельно.

6. Проверка своевременности предоставления налоговой декларации по налогу на прибыль.

Аудитору необходимо учитывать, что отчетным периодом являются квартал, полугодие и девять месяцев, а налоговым периодом – календарный год.

1. Проверка правильности бухгалтерских операций по налогу на прибыль.

Согласно ПБУ 18/02 из-за несовпадения принципов формирования доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, возникают разницы: постоянные, временные и налогооблагаемые.

Аудитору необходимо проверить правильность отнесения возникших разниц к той или иной группе, а также правильность отражения из на счетах бухгалтерского учета.

Независимо от способов и методов проведения аудиторской проверки, все действия аудиторов направлены на достижение главной цели аудиторской проверки - формирование объективного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Это мнение и составляет содержание аудиторского заключения.

Аудиторское заключение - это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации [19,35].

Аудиторское заключение по итогам проверки расчетов по налогу на прибыль должно содержать сведения о выявленных в процессе проверки: нарушениях учетной политики для целей налогообложения; недостатках в системе налогового учета и внутреннего контроля, которые привели или могут привести к нарушениям при расчете налога на прибыль и выполнению обязательств перед бюджетом; количественных отклонений при формировании базы по налогу на прибыль в соответствии с налоговым законодательством; искажениях в представлении и раскрытии информации по налогу на прибыль и обязательствам перед бюджетом в финансовой отчетности. В письменной информации аудитором должны быть даны ссылки на законодательные и нормативные акты, нарушения которых выявлены в ходе проверки, и даны предложения по устранению данных нарушений.

В аудиторском заключении по существенным искажениям и ограничениям, влияющим на мнение аудитора о достоверности финансовой отчетности, могут быть даны следующие оговорки, касающиеся налога на прибыль: по разногласиям относительно налоговой политики и методов налогового учета; по разногласиям относительно раскрытия информации по налогу на прибыль и обязательств перед бюджетом в финансовой отчетности; по событиям, возникшим после отчетной даты и условным фактам в хозяйственной деятельности связанным с обязательством перед бюджетом по налогу на прибыль; по существенным суммам занижения расхода по налогу на прибыль и обязательств перед бюджетом; по ограничениям в объеме.

**2.4 Обоснование выбранной методики**

Для проведения аудита расчетов по налогу на прибыль ООО «Тандем» будет принят за основу материал, изложенный в Методическиех рекомендациях по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг. В дополнение к нему будут использованы материалы метода В. Газаряна и Г.Н. Михмель.

Следует учесть, что данные учета ООО «Тандем» приведены за 2005 год, поэтому ставка налога на прибыль будет учитываться в размере 24%.

1. **Аудит расчетов по налогу на прибыль ООО «Тандем»**
   1. **Общие сведения об организации**

Полное фирменное наименование исследуемого предприятия - Общество с ограниченной ответственностью “Тандем”, сокращено ООО «Тандем». Юридический и фактический адрес общества: 680000, г. Хабаровск, ул. Карла Маркса, 144А.

ООО «Тандем» состоит на учете в Инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Железнодорожному району г.Хабаровска.

Идентификационный номер налогоплательщика - 272300007

Основной государственный регистрационный номер - 1022720755587

ООО «Тандем» образованно в 1999 году, в результате смены учредителей, путем продажи своей доли бывшего учредителя. В настоящее время учредителями общества являются 4 человека, имеющие равную долю по 25% каждый. Уставный капитал общества составляет 10000 рублей, а номинальная стоимость доли каждого участника соответственно 2500 руб. Уставный капитал учредителями внесен полностью.

Все учредители общества являются так же его сотрудниками, занимая определенные должности. Один из учредителей общества, согласно учредительного протокола, по решению большинства голосов учредителей, возглавляет ООО «Тандем» в должности генерального директора.

ООО “Тандем” занимается оптовой и розничной торговлей электронными компонентами, радиодеталями, измерительными приборами, светотехническими изделиями и т.п. Является дилерами на рынке данной продукции ведущих отечественных и зарубежных компаний и имеет соответствующие дипломы. Ежегодно совместно с дилерами и ведущими фирмами предприятие проводит семинары и выставки, где представлены наиболее интересные и новые товары, проводятся соответствующие технические лекции.

Исходя из объема продаж организации, основным видом деятельности является оптовая торговля, доля которого в общем объеме продаж составляет 88 % за 2005 год.

Оптовая торговля осуществляется через оптовый отдел, а в розницу через магазин, находящийся в том же здании.

Численность сотрудников ООО “Тандем” составляет 30 человек.

Основные покупатели – магазины и физические лица. Специфика товара довольна разнообразна. После окончательного согласования товаров (какой, в каком корпусе, какое количество), он заказывается у поставщика и в течении оговоренного времени поступает на предприятие и передается покупателям. Довольно часто товар отгружается в другие города, почтой, либо с привлечением транспортных, железнодорожных и авиа компаний.

Вся работа предприятия автоматизирована. В работе используются разработанные специально для предприятия программы и внедренные в каждом отделе и на каждом участке работы. По существу это одна общая программа, только в каждом отделе представляет, нужную для данного участка структуру и данные. Так в оптовом отделе она называется – опт, предусамтривает работу со счетами, счет-фактурами, накладными и данные наличия товара на складе. На складе она называется склад, а складские работники заносят соответственно поступление, следят за остатками товара.

Усовершенствование программного продукта, исключительные права на который получены не были, занимается программист, а за бесперебойной работой техники следит системный администратор, которые в штате ООО «Тандем» в настоящий момент не числятся и работают на договорной основе.

В настоящее время предприятие находится на этапе расширения не только своих площадей, но и номенклатурного перечня. Осваиваются новые сегменты рынка, новые виды товаров.

ООО «Тандем» имеет свой сайт в Интернете и в ближайшее время планирует начать работу через Интернет-магазин.

Согласно действующего законодательства оптовая деятельность предприятия находится на общей системе налогообложения, а розничная торговля переведена на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД).

**3.2 Планирование аудиторской проверки**

Ознакомление с системой бухгалтерского и налогового учета ООО «Тандем» включило в себя изучение, анализ и оценку сведений о следующих сторонах хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта: учетная политика и основные принципы ведения бухгалтерского учета; организация подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции; порядок отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета, формы и методы обобщения данных таких регистров; роль и место средств вычислительной техники в ведении учета и подготовки отчетности; критические области учета, средства контроля, предусмотренные в отдельных областях системы учета.

В ходе планирования аудиторской проверки было проверено соответствие организации системы бухгалтерского учета проверяемого экономического субъекта действующим нормативным документам, случаи нарушений выявлены не были.

В начале планирования аудиторской проверки получено общее представление о специфике и масштабе деятельности экономического субъекта и системе его бухгалтерского учета. По итогам первоначального знакомства, используя рекомендуемый методическими рекомендациями Тест «оценка системы учета и внутреннего контроля», надежность системы внутреннего контроля оценивается как «средняя».

При определении внутрихозяйственного риска было установлено следующее: предприятие не имеет рискованных видов деятельности и нетрадиционных операций, не занимается внешнеэкономической деятельностью, не имеет дочерних и зависимых организаций, зависит от поставщиков, занимается двумя видами деятельности. Исходя из этого и анализируя особенности функционирования и текущего экономического положения отрасли, в которой действует предприятие, опыт и квалификацию главного бухгалтера, а также сложность учитываемых хозяйственных операций, внутрихозяйственный риск можно оценить как низкий и принять его к расчету 50%.

При общем знакомстве с системой внутреннего контроля на предприятие не было выявлено средств контроля. Принимая во внимание оценку системы учета и внутреннего контроля, система внутреннего контроля оценивается как низкая риск устанавливается 80%.

Риск аудита принимается равным 5%, т.к. именно эта величина является наиболее часто употребляемой при аудите многих видов налогов.

Риск необнаружения соответственно равен:

5% / (50% \* 80%) = 12,5%.

И оценивается как низкий.

Расчет уровня существенности, используемого в ходе аудиторской проверки, представлен в таблице 4, на основании данных формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках»

**Таблица 4 – Данные для расчета уровня существенности**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Базовые показатели | Значение базового показателя,  Тыс. руб. | Доля, % | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности тыс. руб. |
| Чистая прибыль предприятия | 1306 | 5 | 65,3 |
| Объем реализации, без НДС | 57104 | 2 | 1142,08 |
| Себестоимость реализованной продукции | 50765 | 2 | 1015,30 |
| Валюта баланса | 16106 | 2 | 322,12 |
| Собственный капитал (итог разд. III баланса) | 2174 | 10 | 217,4 |

Так как значение чистой прибыли 65,3 тыс. руб., сильно отклоняется в меньшую сторону от остальных, для расчета общего уровня существенности его можно отбросить.

Общее значение уровня существенности составит:

(1142,08+1015,30+322,12+217,4)/4= 674,22

В качестве значения уровня существенности принимается 674 тыс. руб.

На основании проведенного анализа учетной политики и влияние на прибыль расхождений в налоговом и бухгалтерском учете были выявлены следующие расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом: при формировании стоимости покупных товаров в сумме затрат на транспортные расходы; представительские, рекламные расходы и расходы на командировку сверх норм, амортизация по основным средствам введенным до 1 января 2002 года.

В ходе планирования аудита в области налога на прибыль и обязательств перед бюджетом «ключевых по риску областей», вероятность ошибок в которых высока были выявлены следующие участки учета: распределение расходов на продажу относящихся к обоим видам деятельности, формирование себестоимости покупных товаров, амортизация основных средств. Сплошные проверки в данных областях проводится не будут.

Являясь субъектами малого предпринимательства предприятие не применяет ПБУ 18/02.

**3.3 Аудиторская проверка расчетов по налогу на прибыль ООО «Тандем»**

Выручка предприятия формируется в момент передачи товаров покупателям и предоставлением соответствующих первичных документов . Выборочно был проверен каждый 20 документ. Проверка правильности оформления первичных учетных документов, отражена в рабочем документе. Документы на отгрузку товаров подписывают должностные лица ООО «Тандем» имеющие право подписи согласно приказа об учетной политике.

Накладная не установленной унифицированной формы не разработана предприятием и не утверждена в приказе об учетной политике.

ООО «Тандем» не имеет договоров с покупателями содержащих особые переходы права собственности на товар, операций на счете 45 «Товары отгруженные» у предприятия нет. Ошибок по отражению хозяйственных операций и формировании выручки обнаружено не было.

Согласно учетной политики ООО «Тандем» товары учитываются по стоимости приобретения, включая затраты на их доставку, при не возможности отнесения расходов по доставке на себестоимость, они учитываются в составе издержек обращения. Поступление товаров оформляется по товарным накладным от поставщиков и актам оказанных услуг авиа, железнодорожных и транспортных компаний.

Внутреннее перемещение товаров с оптового склада в магазин и наоборот оформляется накладной на внутреннее перемещение, передачу товаров, по унифицированной форме № Торг-13, установленной Госкомстатом России. Никаких других унифицированных форм по учету товаров на предприятие не ведется.

Реализованные товары списываются по средней себестоимости. Ошибок при формировании и списании себестоимости реализованных товаров обнаружено не было. Проверка проводилась выборочным методом.

При проверке выручки от продаж и себестоимости проданных товаров, что непосредственно затрагивает расчеты с покупателями и поставщиками, были так же просмотрены заключенные договора и акты сверок. Договора оформлены в соответствии с законодательством РФ.

Акты сверок на конец 2005 года проведены со всеми основными покупателями и поставщиками, подписаны обоими сторонами, без разногласий.

Коммерческие расходы предприятия включают все расходы торгового предприятия ООО «Тандем» и учитываются на счете 44 «Расходы на продажу» по видам расходов. Ведется раздельный учет расходов по видам деятельности: Расходы от оптовой деятельности отражаются на счете 44.1.1, от розничной на субсчете 44.1.2, расходы относящиеся к обоим видам деятельности на 44.1.3. В конце месяца расходы относящиеся к обоим видам деятельности распределяются пропорционально выручке от обоих видов деятельности.

При проверке правильности формирования расходов на продажу были проверены следующие участки учета: Расчеты с подотчетными лицами, учет материальных ценностей, учет основных средств, учет прочих расходов, учет расчетов с персоналом по оплате труда, учет расчетов по ЕСН и страховых взносов.

Проверка авансовых отчетов проводилась выборочным методом каждый 10 документ, было выявлено, что по авансовым отчетам отражены командировочные, представительские расходы, расходы по доставке товара учесть которые в стоимости товаров не возможно, расходы по отправке товаров покупателям, прочие расходы.

Ошибок оформления первичных документов обнаружено не было. К авансовом отчетам прилагаются документы подтверждающие расходы: чек; копия чека, накладная, акт, проездные билеты и т.д.

Проверка участка учет материалов проводилась выборочным методом, проверялся каждый 15 документ. Материалы приходуются на склад по фактическим затратам на их приобретение, включая расходы на доставку упаковку, хранение. Основными материальными ценностями числящимися на 10 счете являются канцелярские товары, хозяйственные принадлежности, материалы для мелкого текущего ремонта основных средств.

Учет основных средств на предприятие ООО «Тандем» ведется по унифицированным формам, при вводе объектов в эксплуатацию оформляется акт о приеме-передаче основных средств, по унифицированной форме ОС-1. На каждый объект основных средств заведена инвентарная карточка по форме ОС-6, что соответствует требованиям законодательства. Амортизация основных средств рассчитывается по всем объектам линейным способом срок эксплуатации определяется согласно, классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной правительством РФ от 01.01.2002 г. № 1. Основные средства стоимостью до 10000 рублей списываются на расходы на продажу в момент ввода в эксплуатацию. Начисленная в конце месяца амортизация оформляется отчетом по основным средствам за месяц.

Проверка первичных учетных документов по учету основных средств ошибок не выявила. Расчет амортизации основных средств производится верно.

Проверка правильности исчисления прочих расходов и доходов проводилась выборочным методом. Проверка первичных документов по учету прочих доходов и расходов, показала отсутствие ошибок.

В прочие доходы и расходы ООО «Тандем» включает – проценты банка за рассчетно-кассовое обслуживание, проценты к получению за хранение денежных средств на расчетном счете, доходы и расходы от реализации финансовых векселей, проценты по договорам займа, выданных сотрудникам предприятия, суммовые разницы, списанные суммы просроченной кредиторской и дебиторской задолженностей, начисленных налог на имущество.

Основную часть доходов учитываемых на 91 «Прочие доходы и расходы» составляют доходы от реализации ценных бумаг, проценты по договорам займа, и вознаграждение банков за расчетно-кассовое обслуживание.

Денежные средства выдаются сотрудникам предприятия на основании договора займа, за пользование денежными средствами начисляются проценты которые сотрудники вносят в кассу предприятия. В учете проценты отражаются на счете 91.1. Наибольшее внимание было уделено проверке доходов и расходов от реализации ценных бумаг. Было выявлено что фирма рассчитывается с поставщиками финансовыми векселями, поступление и списание которых производится по номинальной стоимости, акты передачи ценных бумаг составлены без нарушений.

Отражение расходов на расчетно-кассовое обслуживание в учете производится по мере списания банком денежных средств и предоставлением соответствующих документов.

В составе прочих расходов предприятие учитывает списанную просроченную задолженность контрагентов. Списание производится согласно приказа руководителя, задолженностей по которым истек срок исковой давности 3 года, что соответствует действующему законодательству.

По результатам проверки отражения прочих доходов и расходов в учете ошибок обнаружено не было.

Прибыль до налогообложения отраженный в строке 140 формы 2, определена верно.

Для исчисления правильности налога на прибыль проведена проверка соблюдения положений налоговой политики по налогу на прибыль, действующему законодательству.

В ходе проверки выявлены нарушения отраженные в рабочем документе ОД 1д (Приложение 7).

Выявив основные моменты учетной политики для целей налогового учета, была проведена сопоставимость данных учета с данными налоговой декларации в рабочем документе РД 8д (Приложение 10). Для чего использовались данные анализов счетов бухгалтерского учета, налоговой декларации по налогу на прибыль и анализы счетов налогового учета.

В результате сопоставимости получили следующие отклонения:

- Внереализационные доходы в бухгалтерском учете больше чем в налоговом, разница образовалась за счет распределения банковских процентов к получению между видами деятельности.

- Итого расходов на продажу отклонение на 3402 руб. вызвано тем, что по данным бухгалтерского учета налог на имущество включается в состав прочих расходов а в налоговом в состав расходов связанных с реализацией лист 00202 код строки 070 декларации по налогу на прибыль. Сумма налога на имущество составляет 117876 руб. Так же было обнаружено, что в налоговом учете в составе расходов на продажу не учтены сверхнормативные расходы: суточные 7168 руб., представительские 3045 руб., расходы на рекламу 642 руб., амортизация нематериальных активов 133 руб. НМА ООО «Тандем» это программные средства на которые не зарегистрировано право собственности, но введены в эксплуатацию до 2002 года, в налоговом учете они были списаны раннее. Были обнаружены отклонения в расчете амортизации основных средств. Основные средства введенные в эксплуатацию до 2002 года в налоговом учете списываются быстрее, в соответствии с установленным, согласно законодательства сроком полезного использования. Отклонение составило 3543 руб. В составе расходов на продажу в бухгалтерском учете учтены транспортные расходы которые не были отнесены на себестоимость товаров, в налоговом учете данные расходы учитываются как прямые расходы торгового предприятия отклонение составило 7027 руб.

- Отклонения в стоимости реализованных товаров и прямых расходов торговых организаций вызвано разницей в бухгалтерском и налоговом учете.

- Отклонения по статье внереализационных расходов, обусловлено включением в бухгалтерском учете расходов по налогу на прибыль, а так же не отражением части расходов относящихся к ЕНВД (комиссия за прием наличных).

Прибыль до налогообложения по данным бухгалтерского учета составляет 1956409 по данным налогового учета 2259080.

Полученная разница 302671 образовалась: (43877-9852-364-268710-300)

Убыток от розничной деятельности составил 268710 руб.

Триста рублей были обнаружены как не учтенный убыток от реализации ценных бумаг.

Результаты проверки определения текущего налога на прибыль представлены в рабочем документе РД 9д (Приложение 80).

Нарушений определения текущего налога на прибыль по данным бухгалтерского учета обнаружены не были.

Просмотр налоговой декларации по налогу на прибыль показал, что декларация заполнена верно, при арифметическом подсчете ошибок обнаружено не было. ООО «Тандем» применяет действующие ставки налога на прибыль 6,5 % в федеральный бюджет, 17,5 % в бюджет субъекта Российской Федерации.

Учет расчетов с бюджетом ведется на счете 68.4 «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль». Анализ данных синтетического учета по счету 68.4 показал, что проводки составляются согласно действующего плана счетов Приложение 9).

Результаты финансовой деятельности предприятия отражаются на счете 99 «Прибыли убытки», в конце года данный счет был закрыт, а прибыль текущего года отражена по счету 84 «Нераспределенная прибыль» верно. В балансе по строке 470 искажений не обнаружено.

По данным из карточки счета 68.4 было выявлено, что предприятие уплачивает налог на прибыль своевременно, просроченной задолженности перед бюджетом не имеет.

Декларация представляется в налоговую инспекцию в сроки по электронной почте.

**3.4 Выводы по результатам аудиторской проверки расчетов по налогу на прибыль ООО «Тандем»**

На основании федерального закона 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» была проведена аудиторская проверка ООО «Тандем» расчетов по налогу на прибыль. По результата аудиторской проверки по налогу на прибыль составлено модифицированное аудиторское заключение.

При планировании и проведении аудиторской проверки учета расчетов по налогу на прибыль мною была проверено соблюдение положений налоговой политики предприятия и действующего законодательства по учету и формированию доходов и расходов предприятия, формирующих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Проверка по налогу на прибыль проводилась выборочным методом по участкам учета

Аудиторская проверка формирования налогооблагаемой прибыли и расчетов с бюджетом по налогу на прибыль показала, что существенных нарушений в данной области учета обнаружено не было. Данные финансовой отчетности и налоговых деклараций можно признать достоверными, несмотря на ряд выявленных нарушений.

В ходе проверки были обнаружены следующие нарушения:

- Неверное распределение расходов относящихся к двум видам деятельности (оптовая и розничная торговля) один из которых переведен на уплату ЕНВД.

ООО «Тандем» распределяло данные расходы согласно выручке полученной от каждого вида деятельности помесячно. Согласно статье 274 НК РФ пункт 10.

Если какие то расходы невозможно прямым путем отнести к деятельности, связанной с исчислением ЕНВД, они определяются пропорционально доле доходов организации от деятельности, относящейся к ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности. Доходы в бухгалтерском и налоговом учете начисляются нарастающим итогом сначала года.

Выявленная ошибка не привела к занижению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, так как в результате неправильного распределения общих расходов в учете предприятия на расходы от оптовой деятельности отнесена меньшая сумма, чем следовало. Предприятие завысив налогооблагаемую базу неверно рассчитало налог на прибыль и переплатило его в бюджет. Штрафных санкций за данное нарушение не полагается.

Предлагается составить уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2005 год и представить ее в налоговые органы, согласно письма Министерства Финансов от 15.02.2006 г. № 03-03-04/2/33. Выявленную разницу по налогу на прибыль отразить в отчетности 2006 года, согласно п. 11 Указаний о порядке представления бухгалтерской отчетности.

- Не верно заполненные накладные на отгрузку товаров, по не унифицированной форме, а так же не ведение форм первичной учетной документации по движению товаров, предусмотренной для торговых организаций постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132 и федеральным законом 129-ФЗ о «Бухгалтерском учете». Данное нарушение может трактоваться, как грубое нарушение правил бухгалтерского учета. Согласно статьи 120 НК РФ под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается отсутствие первичных документов. Данное правонарушение согласно п.2 статьи 120 НК влечет взыскание штрафа в размере пяти тысяч рублей. Данное правонарушение влечет так же взыскание административного штрафа с должностных лиц в размере от 20 до 30 минимальных оплат труда, согласно кодекса об административных правонарушениях. Данное нарушение может повлечь существенные для третьих лиц последствия. Отгруженных товар по не унифицированной форме фискальными органами может быть не принят к расходам, в результате у контрагентов ООО «Тандем» возникнет занижение налогооблагаемой базы.

В результате проверки было выявлено что ООО «Тандем» не применяет положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02, что не противоречит действующему законодательству, субъекты малого предпринимательства к которым предприятие относится могут не применять ПБУ 18/02.

Для полноты и правильности раскрытия информации по налогу на прибыль и обязательств пред бюджетом в финансовой (бухгалтерской отчетности), рекомендуется вести учет отложенных налоговых активов и налоговых обязательств.

В целях сближения налогового и бухгалтерского учета предприятию рекомендуется пересмотреть учетную политику для целей бухгалтерского учета по пункту оценки стоимости товара и включения в первоначальную стоимость транспортных расходов.

Для организации учета прочих расходов относящихся к обоим видам деятельности рекомендуется организовать аналитический учет прочих расходов по видам деятельности.

Для установления достоверности финансовой и налоговой отчетности ООО «Тандем» во всех существенных отношениях сделан расчет количественного значения уровня существенности допускаемых нарушений.

Отмеченные в ходе аудита искажения в совокупности с предполагаемыми (в результате распространения отмеченных в процессе аудита ошибок на всю совокупность данных) составляют несущественную величину 23 тыс. руб., что не превышает предельный уровень существенности нарушений, определенный аудитором в размере 674 тыс. руб.

**Заключение**

Предприятиям необходимо проводить аудит для проверки не только достоверности данных учета, но и знаний персонала в той или иной области. Проведение аудита позволяет выявить факты нарушений, ошибок и мошенничества, если таковые имеются, что позволит руководству аудируемого предприятия сделать соответствующие выводы и принять соответствующие решения.

Серьезные аудиторские фирмы никогда не подходят к проверке формально. У них есть особые приемы, с помощью которых прощупываются слабые места в учете.

Зачастую бухгалтеры представляют себе аудиторскую проверку как разновидность налоговой. С той только разницей, что эта проверка не грозит штрафами, пенями, неустойками и проводится за деньги. Но неприятностей и хлопот принесет не меньше. Однако такое представление далеко от действительности.

На самом деле аудиторы приходят на фирму не как контролеры, а как независимые эксперты. Их цель – засвидетельствовать достоверность финансовой отчетности и подтвердить, что учет в организации ведут в соответствии с российским законодательством. При этом они не заинтересованы «накопать» как можно больше мелких ошибок и нарушений. Задача аудиторов – выявить только существенные искажения бухгалтерской отчетности в целом.