

МЕТОДИКА АУДИТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

© 2009 А.А. Зубкова, О.Л. Михалева*

Ключевые слова: аудит, налог на прибыль, цели аудита, задачи современного аудита.

Статья посвящена четкой постановке цели аудита исчисления налога на прибыль с детализацией конкретных задач при этом виде аудита.

Для качественного проведения аудита исчисления налога на прибыль необходима четкая постановка цели и задач аудита.

Целью аудита операций, связанных с налогом на прибыль, является установление соответствия порядка исчисления налога на прибыль требованиям налогового законодательства.

Основными задачами этого вида аудита являются:

- ♦ оценка состояния бухгалтерского учета расчетов по налогу на прибыль;
- ♦ правильность определения объекта налогообложения;
- ♦ правомерность освобождения от налогообложения отдельных доходов и расходов;
- ♦ проверка формирования налоговой базы;
- ♦ контроль за отражением налогооблагаемых показателей в аналитических регистрах налогового учета;
- ♦ проверка отражения налоговых обязательств перед бюджетом в налоговой отчетности;
- ♦ проверка полноты и своевременности уплаты налога в бюджет.

Аудитор проверяет расчет налога на прибыль по правилам бухгалтерского и налогового учета.

Процесс проведения аудиторской проверки исчисления налога на прибыль организаций осуществляется с учетом гл.25 “Налог на прибыль организаций” НК РФ, ПБУ 18/02 “Учет расчетов по налогу на прибыль организаций”. Анализируются такие документы, как: бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, учетная политика организации для целей на-

логового учета; регистры бухгалтерского учета по счету 68 “Расчеты с бюджетом по налогам и сборам”, субсчет “Налог на прибыль организаций”; регистры налогового учета; налоговые декларации; первичные документы, подтверждающие доходы и расходы организации.

Каждая аудиторская организация самостоятельно определяет, каким образом проверять правильность исчисления и уплаты налога в бюджет. Следует отметить, что данная проверка не может охватить весь объем информации, влияющей на налоговые обязательства организации.

При проверке налога на прибыль аудиторы могут воспользоваться Методическими рекомендациями по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг, одобренными Советом аудиторской деятельности при Минфине. В указанных методических рекомендациях содержатся варианты проверки налога, тесты с примерами постоянных и временных разниц.

Методика аудита налога на прибыль зависит от установленных обязательных элементов налогообложения, определенных НК РФ (объект, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога).

Методику проведения аудита налога на прибыль организации можно закрепить во внутрифирменных стандартах аудиторской организации. В приложении к разработанному внутрифирменному стандарту целесообразно разместить рабочие документы, которые рекомендуются для использования в ходе проверки. Использование табличной формы рабочих документов позволит вклю-

* Зубкова Антонина Алексеевна, кандидат экономических наук, первый заместитель начальника государственной налоговой инспекции по Самарской области, государственный советник налоговой службы 3 ранга; Михалева Оксана Леоновна, кандидат экономических наук, доцент Самарского государственного экономического университета. E-mail: Kovalek8@mail.ru.

чить показатели, участвующие в формировании налоговой базы, арифметический расчет суммы налога и пр.

Процесс аудита налога на прибыль организаций условно можно разделить на ряд последовательных этапов: начальный, основной и заключительный. Решение поставленных задач предполагает выполнение определенных аудиторских процедур на каждом этапе проверки (проверка документов, учетных записей, запросы и подтверждение, подсчет и аналитические процедуры).

На начальном этапе анализируются системы бухгалтерского и налогового учета; изучается организация документооборота; оценивается аудиторский риск и определяется уровень существенности; выявляются основные факторы, оказывающие влияние на формирование налогооблагаемых показателей.

С помощью данных процедур аудитор устанавливает объект налогообложения, дает оценку соответствия применяемого организацией действующего налогового законодательства и возможных налоговых нарушений.

Аудитор должен учесть, что обязанность уплаты налога возникает только тогда, когда есть объект налогообложения. Для налога на прибыль объектом налогообложения признается прибыль, которую получила организация (ст. 247 НК РФ). По общему правилу прибыль представляет собой разницу между доходами и расходами организации (ст. 247 НК РФ).

Если налогоплательщиком является иностранная организация, действующая в РФ через постоянное представительство, то прибылью будет разница между доходами этого представительства и его расходами (ст. 247 НК РФ). Если постоянного представительства у иностранной организации в РФ нет, то прибылью, будут являться доходы, полученные в РФ (ст. 247, ст. 309 НК РФ).

Как правило, аудиторская проверка начинается с проверки обоснованности учетной политики организации. В Налоговом кодексе сформулированы общие принципы организации налогового учета. Как конкретно вести его на практике, каждый бухгалтер должен определить самостоятельно. Правила ведения такого учета должны закрепляться в учетной политике для целей налогообложения.

Аудитору необходимо удостовериться в наличии приказа (распоряжения) руководи-

теля организации о принятой учетной политике для целей налогообложения. Утвержденная учетная политика применяется организацией с даты ее создания и до даты ликвидации. Законодательством допускаются случаи, при которых утвержденная учетная политика может быть изменена (ст. 313 НК РФ):

1) изменение организацией применяемых методов учета;

2) изменение налогового законодательства.

Как правило, в учетной политике отражаются как общие вопросы ведения налогового учета (лицо или подразделение, ответственное за его ведение, порядок документооборота при ведении налогового учета и т.д.), так и порядок формирования налоговой базы.

Главой 25 НК РФ определен перечень вопросов, решение по которым должен принять налогоплательщик самостоятельно. Например: метод признания доходов и расходов, метод оценки сырья и материалов при их списании в производство, перечень и порядок распределения прямых расходов, признание управленческих и коммерческих расходов, метод оценки покупных товаров, способы и нормативы отчислений в создаваемые резервы и др.

Следовательно, в учетной политике необходимо отразить правила ведения налогового учета по указанным выше вопросам. Организация также может раскрыть в учетной политике те вопросы, которые не нашли отражения в НК РФ. В процессе проверки аудитор оценивает положения учетной политики для целей налогообложения на соответствие нормам действующего законодательства.

Основной этап предполагает проверку налогового учета доходов и расходов, исходя из рассчитанного значения уровня существенности. При выполнении данного этапа аудитором оценивается правильность формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль; осуществляется проверка налоговой отчетности; приводится расчет налоговых последствий при обнаружении несоответствия применения норм действующего законодательства.

Выполняя аудиторские процедуры в целях получения достаточных надлежащих до-

казательств, аудитору необходимо проверить полученные доходы и произведенные расходы организации, учитываемые при определении налогооблагаемой прибыли. В части проверки доходов и расходов аудиторы обращают внимание на их классификацию и признание. Кроме этого, аудиторы должны контролировать обоснованность таких расходов, как: установленный организацией срок полезного использования основных средств и нематериальных активов; принятый метод начисления амортизации; установленные законодательством нормы и пр. Для этого, проводится экспертиза бухгалтерского и налогового учета за весь подлежащий проверке период путем анализа первичных документов и регистров учета.

Следует отметить, что аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы. Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях.

При этом формы регистров налогового учета и порядок отражения в них данных, разрабатываются организацией самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. Аудитору необходимо удостовериться в их наличии.

В отдельных случаях аудиторы получают разъяснения руководства о налогооблагае-

мых показателях и используемой методики налоговых расчетов.

Аудиторы также должны убедиться в правомерности использования налоговых льгот. На основании представленной документации определяется соответствие применения льгот характеру и условиям деятельности проверяемого лица.

В ходе аудита выборочно проверяется своевременность уплаты сумм налога в бюджет, предоставление расчетов по налогу на прибыль в налоговые органы, заполнение форм налоговой декларации. Глава 25 НК содержит ряд положений, допускающих возможность выбора налогоплательщиком определенного варианта уплаты налога на прибыль организаций.

В случае предоставления аудиторам последних актов налоговой проверки, анализируются имеющиеся разногласия, а также ведущиеся судебные разбирательства.

На заключительном этапе формулируются результаты проведенного аудита, включая анализ выполнения программы аудита, выявленные ошибки и нарушения. По результатам проверки аудитор может дать обоснованные рекомендации в случае выявления нарушения налогового законодательства. При этом решение о внесении исправлений и следование рекомендациям аудитора принимается руководителем проверяемой организации.

Анализ аудиторской практики показывает, что количество ошибок, допускаемых организацией при отражении формирования налоговой базы по налогу на прибыль, остается достаточно большим. Проведение аудита налога на прибыль за счет правильного применения налогового законодательства позволит организации минимизировать налоговые риски.

Поступила в редакцию 15.05.2009 г.