

*На правах рукописи*

Печерская Любовь Анатольевна

**ОРГАНИЗАЦИЯ И РЕГУЛИРОВАНИЕ  
ПРАВИЛ АУДИТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ  
ТОРГОВОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой  
степени кандидата экономических наук

Москва  
2012

Работа выполнена на кафедре «Экономическая экспертиза и аудит» заочного финансово-экономического института ФГБОУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

- Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент  
**Савин Александр Алексеевич**
- Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Полковский Леонид Михайлович**,  
ФГБОУ ВПО «МАТИ» - Российский  
государственный технологический университет  
им. К.Э. Циолковского», заведующий  
кафедрой «Учет, анализ и аудит»
- кандидат экономических наук  
**Плисова Алла Борисовна**,  
ФГБОУ ВПО «Московский государственный  
университет приборостроения и информатики»,  
старший преподаватель кафедры  
«Бухгалтерский учет, финансы и аудит»
- Ведущая организация: **ФГБОУ ВПО «Российский государственный  
торгово-экономический университет»**

Защита состоится «19» декабря 2012г. в 12-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.03 на базе ФГБОУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.55, ауд. 213, Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГБОУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, комн. 203, Москва, 125993.

Автореферат разослан «16» ноября 2012г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «16» ноября 2012г. размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Ученый секретарь совета Д 505.001.03,  
к.э.н., доцент

О.Ю. Городецкая

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы.** В Российской Федерации торговая деятельность занимает значительный удельный вес. По данным Федеральной службы Государственной статистики на долю всех видов торговли и услуг приходится 19 % ВВП. На 1 января 2012 г. в структуре отрасли насчитывается 962,8 тысяч организаций. Из них: предприятий оптовой торговли – 686,8 тыс.; розничной - 276 тыс. Действуют около 3,2 тысяч розничных рынков. В сфере торговли заняты около 1685 тысяч индивидуальных предпринимателей.\*

Высокие показатели отрасли обеспечиваются динамичным развитием торговых сетевых структур, которые в среднем по России дают около 20 % оборота розничной торговли, крупнейшими из них являются: Retail Group (включая три сети: «Пятерочка», «Перекресток» и «Карусель»); Метро Кэш энд Керри; «Магнит» и «Ашан».

В настоящее время специфика деятельности торговых организаций заключается в наличии тех видов доходов и расходов, налогообложение которых неоднозначно трактуется действующим налоговым законодательством: предоставление покупателям скидок, бонусов, премий; применение дисконтных карт и подарочных сертификатов; проведение рекламных акций и т.п. Специфика заключается также и в осуществлении торговыми организациями видов деятельности, ранее для них не характерных: свое производство (пекарни, кулинарии и т.п.); оказание транспортных услуг и т.п. Актуальны также налоговые проблемы по учету и налоговым последствиям от убытков, хищений и порчи товаров при осуществлении торговой деятельности в формате самообслуживания.

Как показывает практика аудиторских проверок, торговые организации основные риски своей деятельности связывают с налогообложением. Поэтому аудиторы вынуждены уделять особое внимание этим рискам, а именно, проверке правильности исчисления и перечисления в бюджет налогов. В сложившейся ситуации на помощь приходит налоговый аудит.

В аудиторской практике под налоговым аудитом понимается выполнение

---

\*<http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat/rosstatsite/main/>

аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения об их достоверности и соответствия (во всех существенных отношениях) нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и отчетности, а также уплаты налогов. Налоговый аудит является специализированным по отношению к комплексному. Проверка достоверности и правильности исчисления налога на прибыль занимает наибольший удельный вес в налоговом аудите. При этом ее нормативно-правовое обеспечение определяют только 2 документа: Методика аудита «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобренная Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 11 июля 2000 г. (протокол № 1) и «Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг», утвержденные Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ от 23 апреля 2004 г. (Протокол № 25). Нормативное обеспечение проведения аудита налога на прибыль по торговой отрасли до настоящего времени отсутствует.

В связи со значимостью торговой отрасли в экономике страны, неоднозначностью учета для целей налогообложения доходов и расходов при осуществлении отдельных специфических для торговли операций, актуальной задачей является разработка научно-обоснованной методики аудита налога на прибыль именно для проверки торговых организаций. Решение этой задачи возможно при наличии глубоких теоретических исследований, раскрывающих механизм проведения налогового аудита, как независимой формы контроля в условиях рыночных отношений. В силу этого данное исследование представляется актуальным и востребованным для практического применения.

**Степень разработанности проблемы.** До настоящего времени отсутствует достаточная научно - практическая и теоретическая база по аудиту налога на прибыль торговых организаций, а именно, теоретически не обобщены вопросы его организации и не определены методические подходы к его проведению.

Большинство исследовательских работ в данной области не охватывают указанной проблемы всесторонне.

Теоретическую основу исследования составили труды российских специалистов в области бухгалтерского учета: Баканова М.И., Бабаева Ю.А., Бакаева А.С., Безруких П.С., Ивашкевича В.Б., Кондракова Н.П., Мизиковского Е.А., Шнейдмана Л.З. и других; в области налогового учета: Брызгалина А.В., Медведева А.Н., Черника Д.Г., Шаталова С.Д. и других; в области аудита: Гутцайта Е.М., Данилевского Ю.А., Мельник М.В., Подольского В.И., Савина А.А., Шеремета А.Д. и других; а также представителей зарубежных школ аудита: Э.А. Аренса, М. Бениса, Ф. Дефлиза, Д.К. Лоббека, Р. Монтгомери, и других.

При достаточно широком освещении вопросов, связанных с методикой проверки, отраслевые особенности проведения налогового аудита торговых организаций является не достаточно изученной областью науки.

Отсутствие отраслевых методик налогового аудита в сфере торговли, а также необходимость их создания определило выбор темы, объект и содержание диссертации.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертации является формирование комплекса теоретических и организационно - методических положений и практических рекомендаций по развитию прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг – аудита налога на прибыль, а также разработка методики его организации и проведения с учетом отраслевых особенностей торговых организаций.

Достижение поставленной цели обеспечивается решением следующих теоретических и практических задач:

- выявить характерные для торговых организаций операции, неоднозначно трактуемые налоговым законодательством и сложные для целей налогообложения налогом на прибыль;
- систематизировать сложившиеся подходы к организации налогового и бухгалтерского учета доходов и расходов торговых организаций с учетом их отраслевых особенностей;

- исследовать и обобщить методические подходы специалистов (теоретиков и практиков) к проведению аудита налога на прибыль;
- исследовать нормативную базу, систематизировать требования аудиторских стандартов и классифицировать источники информации для организации аудиторской проверки налога на прибыль торговых организаций;
- сформулировать основные этапы методики проведения налогового аудита как специального аудиторского задания, соблюдение которой позволит усовершенствовать проверку налога на прибыль в торговых организациях;
- разработать внутренний стандарт по аудиту налогооблагаемой прибыли торговых организаций.

**Область исследования.** Содержание диссертации соответствует п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно - правовых форм, всех сфер и отраслей» раздела 1 «Бухгалтерский учет», п. 3.3 «Методология разработки программ аудита и плана проверок» и п. 3.15 «Налоговый контроль» раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» специальности 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта специальностей ВАК (экономические науки).

**Предметом исследования** являются правовые, теоретические и методические проблемы организации аудита налога на прибыль торговых организаций.

**Объектом исследования** выбрана финансово-хозяйственная деятельность торговых организаций, а также деятельность аудиторских организаций, специализирующихся на налоговом аудите.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили научные труды ведущих отечественных и зарубежных ученых и специалистов, раскрывающие проблемы теории и методологии бухгалтерского и налогового учета, характеризующие объекты аудита налога на прибыль и методы получения аудиторских доказательств, определяющие состав и глубину аудиторских процедур в зависимости от результатов планирования проверки.

Методологической базой работы являются общенаучные принципы и методы исследования, предполагающие изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи: приемы аналогии, экономического анализа, системного, ситуационного, концептуального, логического и комплексного подхода к оценке экономических явлений и процессов.

**Информационной базой исследования** послужили основные положения законодательных актов Российской Федерации, нормативные документы Правительства РФ, Министерства финансов России и других государственных органов, а также международные и национальные стандарты аудита. Диссертация базируется на данных Федеральной службы государственной статистики; налоговой и бухгалтерской отчетности торговых организаций; результатах выборочных статистических обследований этих организаций, выполненных автором в процессе исследования; отечественных и зарубежных публикациях; материалах конференций и семинаров по исследуемой проблематике.

**Научная новизна исследования** состоит в обосновании и разработке современных подходов к организации аудита налога на прибыль торговых организаций.

Научная новизна исследования подтверждается полученными результатами, выносимыми на защиту:

- выявлены и структурированы зоны повышенного риска искажения налоговой базы по налогу на прибыль торговых организаций, что позволило получить наглядный справочно – методический материал для работы практикующих аудиторов, сократить время аудиторской проверки и улучшить ее качество;
- выявлены различия между бухгалтерским и налоговым учетом доходов и расходов, которые необходимо учитывать при формировании учетной политики для целей исчисления налога на прибыль торговых организаций;
- разработана методика проверки доходов и расходов, предложена совокупность проверочных процедур, проводимых с целью получения

аудиторских доказательств в правильности формирования налоговой базы по налогу на прибыль торговых организаций, а также разработаны форматы рабочих документов для отражения содержания аудиторских процедур, позволяющие эффективно и надежно осуществлять внутренний контроль качества аудита;

- систематизированы типичные ошибки и нарушения в налоговом учете, характерные для торговых организаций, информация о которых будет способствовать сокращению времени аудиторской проверки;
- в соответствии с уточненной целью унифицировано содержание этапов комплексной методики проведения аудита налога на прибыль торговых организаций, значительно упрощающее процесс аудиторских проверок торговых организаций;
- разработан внутренний стандарт аудита налога на прибыль, включающий совокупность тестов внутреннего контроля и систему аудиторских процедур по существу, учитывающий особенности проведения аудита налогооблагаемой прибыли в торговых организациях, что позволит создать дополнительные гарантии достоверности результатов аудита.

**Практическая значимость** исследования заключается в разработке научного и методического аппарата, позволяющего решать актуальные прикладные задачи планирования и проведения аудиторских проверок налога на прибыль торговых организаций. Разработанная методика, рекомендации и выводы диссертации рассчитаны на практическое применение. Их использование будет способствовать повышению эффективности результатов и качества проведения налогового аудита, а также снижению трудозатрат и аудиторских рисков при его проведении.

Разработанная методика является действенным инструментом при обосновании технологии проведения проверки достоверности и правильности исчисления налога на прибыль; разработке основополагающих и конкретных процедур аудита; оформлении рабочих и итоговых документов.

Предложенный внутренний стандарт может стать основой для разработки внутренних стандартов аудиторскими организациями и индивидуальными



аудиторами, осуществляющими аудиторскую проверку налога на прибыль в торговых организациях.

Содержание рабочих документов может быть использовано аудиторскими организациями, практикующими аудиторами, департаментами внутреннего аудита торговых сетей, супермаркетов, крупных, средних и мелких магазинов. Результаты выполненного исследования могут применяться в системе обучения, аттестации и повышения квалификации специалистов по бухгалтерскому учету и аудиту, а также в процессе преподавания дисциплин «Аудит», «Внутренний аудит», «Внутренние стандарты аудита» в высших учебных заведениях.

### **Апробация и внедрение результатов исследования.**

Основные результаты исследования были доложены на следующих научно–практических мероприятиях: Научно – практическая конференция: «Теоретические и методические основы организации финансового контроля, аудита и судебно – бухгалтерской экспертизы в процессе перехода России на инновационный путь развития», г. Москва, ГОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово – экономический институт», 2010 г.; Научно – практическая конференция: «Актуальные проблемы методологии, организации и практики финансового контроля, аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе перехода на инновационный путь развития», г. Москва, ГОУ ВПО Всероссийский заочный финансово – экономический институт, 2011г.; VIII Международная научно – практическая конференция: «Экономические науки в России и за рубежом», г. Москва, Научный журнал «Вопросы экономических наук» и издательство «Спутник +», 2012 г.; IX Международная научно – практическая конференция: «Гуманитарные науки в XXI веке», г. Москва, Научный журнал «Вопросы гуманитарных наук» и издательство «Спутник +», 2012 г.

Разработанная методика аудита налога на прибыль торговой организации внедрена в деятельность аудиторско – консультационной компании ООО «Право и финансы аудит», что позволило компании снизить аудиторские риски при проведении аудиторской проверки налога на прибыль. Также в

данной компании используется предложенная в диссертации система рабочих документов. Это позволило компании сформировать систему документирования аудиторских процедур, способствовало прозрачности работы сотрудников и расширило возможности привлечения ассистентов аудиторов в рабочие группы.

Методика аудита налога на прибыль торговой организации внедрена в деятельность ООО «Налоговый консультант». Стандартизация документации облегчила поручение работы подчиненным, позволила сотрудникам экономить время при проведении проверки и оформлении рабочих документов. Выводы и практические рекомендации диссертации были учтены при написании внутрифирменных стандартов «План аудиторской проверки торговой организации» и «Программа аудиторской проверки торговой организации».

Разработанный внутренний стандарт «Методика аудиторской проверки налога на прибыль торговой организации при выполнении специального задания» внедрен в деятельность ЗАО «Аудиторская палата «АСВП». Предложенная в диссертации методика аудита налога на прибыль была использована организацией в ходе разработки внутрифирменных стандартов аудита «Определение ключевых по риску областей» и «Результаты предварительного знакомства с предполагаемым клиентом (торговой организацией)». Это значительно повысило качество стандартов и качество проводимого аудита.

Методика аудита налога на прибыль торговой организации используется сотрудниками ЗАО «АЭСИ» в практической работе, что позволило компании оптимизировать процесс проведения аудита налога на прибыль. Разработанная методика оказала помощь в определении подходов к проведению проверки налога на прибыль торговых организаций. Также сотрудниками ЗАО «АЭСИ» используется предложенная автором система документации, фиксирующая результаты и итоговые выводы, вследствие чего появились дополнительные возможности контроля качества проведенного аудита. Внедрение результатов исследования подтверждается соответствующими документами.

**Публикации.** Основные результаты проведенного исследования опубликованы в 7 работах общим объемом 3,06 п.л. (весь объем авторский). В том числе 3 статьи авторским объемом 1,43 п.л. опубликованы в изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России.

**Структура и объем работы.** Особенности изучаемых проблем, цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы, представленной введением, тремя главами, заключением, списком литературы, включающим 128 источников, и 28 приложениями. Текст диссертации на 162 страницах, содержит 1 диаграмму, 2 графика, 1 схему и 9 таблиц.

Во **введении** обоснована актуальность темы диссертации, сформулированы цель и задачи исследования, определены предмет, объект, теоретические и методологические основы исследования, сформулированы научная новизна и практическая значимость работы.

В **первой главе** «Актуальность разработки методики аудиторской проверки учета налога на прибыль структурированных торговых организаций» исследованы следующие вопросы: система организации учета налога на прибыль; динамика развития торговой отрасли в России; учетная политика, как инструмент налогового планирования; оценка достоверности формирования расходов на продажу (в том числе: особенности формирования налоговой стоимости приобретения товаров; прямых и косвенных расходов; особенности налогового учета расходов, имеющих неоднозначную трактовку в налоговом законодательстве; особенности документального подтверждения расходов; особенности переноса убытков на будущее). Обоснована необходимость создания методики аудита налога на прибыль.

Во **второй главе** «Методика аудиторской проверки налога на прибыль торговых организаций» уточнена цель методики аудита налога на прибыль, систематизированы этапы и основные задачи. Предложен порядок планирования и программа аудита налогооблагаемой прибыли (рассмотрены основные задачи, планирование, оценка рисков, существенность, выборка, программа). Разработан комплекс аудиторских процедур по существу, используемых в ходе аудиторской проверки налога на прибыль торговых организаций (рассмотрены аудиторские процедуры, аудит учетной политики

для целей налогообложения, определены ключевые по риску области, предложены форматы рабочих документов аудитора).

В третьей главе «Внутренний стандарт проверки налога на прибыль» разработаны рекомендации по применению внутреннего стандарта "Методика аудиторской проверки налога на прибыль торговых организаций при выполнении специального задания». Предложен порядок документального оформления аудиторской проверки налога на прибыль торговых организаций при выполнении специального задания. Проанализированы и систематизированы типовые ошибки и нарушения торговых организаций по налогу на прибыль.

В заключении обобщены итоги исследования, сформулированы основные выводы и предложения, вытекающие из его результатов.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

В диссертации рассмотрены следующие группы вопросов, имеющие самостоятельную научную новизну:

**Выявлены зоны повышенного риска искажения налоговой базы по налогу на прибыль торговых организаций.**

В ходе проведенного исследования определены «ключевые по риску зоны», вероятность ошибок в которых высока. Такие зоны автор предлагает подвергать наиболее тщательной и пристальной проверке.

Систематизация и анализ полученных результатов свидетельствуют, что к зонам повышенного риска искажения налоговой базы по налогу на прибыль торговых организаций следует относить:

- операции, неоднозначно трактуемые действующим налоговым законодательством, в том числе: предоставление скидок (премий, бонусов), применение дисконтных карт, подарочных сертификатов, проведение рекламных акций; расходы по вхождению в торговые сети; наличие собственного производства; учет убытков при хищении, порче, бое, пересортице товаров;
- операции по осуществлению внешнеэкономической деятельности (импорт и экспорт товаров);

- операции по договорам с особым переходом права собственности, а также по договорам, заключенным в условных единицах;
- операции со связанными сторонами;
- операции по сделкам, имеющим признаки получения необоснованной налоговой выгоды, определенные п. 5 и п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»;
- операции с различными методами учета, определенными бухгалтерским и налоговым законодательством или учетной политикой торговой организации;
- операции с существенными суммами, размер которых может быть определен в соответствии с нормами, установленными Федеральным законом РФ от 07.08.2001 г. N 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»;
- операции, ранее не встречаемые в хозяйственной практике аудируемого лица, а также операции, учет по которым ведется менее квалифицированным или малоопытным работником;
- операции, учитываемые с нарушением методики отражения на счетах учета.

В результате проведенного исследования автором классифицированы источники получения информации о зонах повышенного риска (табл. 1).

Таблица 1

**Источники получения информации о зонах повышенного риска искажения налоговой базы по налогу на прибыль**

№ п/п	Источники получения информации
1.	Результаты оценок внутреннего и контрольного рисков.
2.	Результаты проведения опросов работников.
3.	Анализ элементов учетной политики.
4.	Результаты прошлых проверок.
5.	Результаты анализа законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению.

Для документирования зон повышенного риска автором предложен формат рабочего документа «Определение ключевых по риску зон».

**Исследованы взаимосвязь и различия между бухгалтерским и налоговым учетом доходов и расходов торговых организаций.**

С целью создания формата рабочего документа для анализа учетной политики автором исследованы взаимосвязь и различия между бухгалтерским и налоговым учетом доходов и расходов торговых организаций. Исследованию подлежали:

- методы учета доходов и расходов;
- взаимосвязь и различия между бухгалтерским и налоговым учетом доходов и расходов (в т.ч. нормируемых и не принимаемых для целей налогообложения), основных средств и нематериальных активов, материально - производственных запасов и товаров, резервов и убытков;
- порядок формирования стоимости товаров при их приобретении и методы оценки покупных товаров при их реализации;
- правила учета таможенных платежей и сборов, курсовых разниц, процентов, причитающихся к оплате по кредитам и займам и др.

Результаты исследования представлены в виде таблицы различий между бухгалтерским и налоговым учетом, которые необходимо учитывать при формировании учетной политики для целей исчисления налога на прибыль торговых организаций и его аудировании. Данные таблицы предназначены для оказания методической помощи аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам. Проведенный сравнительный анализ данных и его результаты являются качественным справочным материалом, предназначенным для аудиторского анализа учетной политики организации. Содержание таблицы посвящено взаимоувязке правил бухгалтерского и налогового учета и применению сложного документа в этой сфере - ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Данные таблицы приближают нормы этого положения к практике и наглядно демонстрируют, как то или иное требование может повлиять на объемы бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли. Кроме того, в таблице автор свел воедино существующие на сегодняшний день требования по бухгалтерскому и налоговому учету хозяйственных операций торговых организаций. Все они четко систематизированы и сориентированы на правильное определение налоговой базы по налогу на прибыль.

Представляем фрагмент вышеуказанной таблицы (табл.2).

Таблица 2

**Различия между бухгалтерским и налоговым учетом, которые  
необходимо учитывать при формировании учетной политики торговой организации**

Разделы учетной политики	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Возникновение разниц в соответствии с ПБУ 18/02
1...			
2. Доходы по договорам безвозмездного пользования амортизируемым имуществом.	Доходов нет.	Доход определяется исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества (письмо Минфина РФ от 04.02.08 г. № 03-03-06/1/77).	Постоянные разницы, приводящие к образованию ПНО.
3- 10.8...			
11.1. Методы оценки покупок товаров при их реализации (Учет отгруженных товаров).	Признаются: по стоимости единицы товара, либо по средней стоимости, либо по методу ФИФО (п.60 Приказа Минфина России от 29.07.1998 N 34н).	Признаются: по стоимости единицы товара; либо по средней стоимости; либо ФИФО; либо ЛИФО (пп. 3 п. 1 ст. 268 НК).	Разниц нет, либо временные разницы, образующие ОНА (ОНО).
11.2...			
11.3. Порядок формирования стоимости товаров.	Розничные торговые организации могут учитывать товары двумя способами: по стоимости их приобретения; либо по продажной стоимости (с использованием счета 42 «Торговая наценка») (П.13 ПБУ 5/01)  Оптовые торговые организации могут учитывать товары только по покупной стоимости.	Товары учитываются по покупной стоимости:  - с учетом расходов по их приобретению;  - без учета вышеуказанных расходов (Ст. 320 НК РФ).	Разниц нет, либо временные разницы приводящие к образованию ОНО.
12...			
13. Таможенные платежи и сборы, уплаченные при покупке товаров, материалов или основных средств.	Таможенные платежи и сборы учитываются в первоначальной стоимости: - товаров (материалов) (П. 5 и п. 6 ПБУ 5/01); - основных средств (П. 8 ПБУ 6/01).	Таможенные платежи и сборы учитываются в первоначальной стоимости материалов (П. 2 ст. 254 НК РФ) и ОС (Абз. 2 п. 1 ст. 257 НК РФ). Таможенные платежи и сборы, уплаченные при покупке товаров, учитываются в составе прочих расходов либо в составе их покупной стоимости - по усмотрению предприятия (Ст. 320 НК РФ).	Разниц нет, либо временные разницы, образующие ОНО.
14 – 49.			

Автором предлагается использовать таблицу в качестве формата рабочего документа аудитора при анализе учетной политики, дополнив таблицу графой (5) «Влияние на прибыль в проверяемой организации».

**Предложена методика проверки доходов и расходов и процедуры аудита налогооблагаемой прибыли торговых организаций.**

Систематизировав и обобщив в диссертации достижения отечественной и зарубежной теории, методологии и практики аудита, а также требования действующего гражданского и налогового законодательства автором предложен следующий порядок планирования аудита налога на прибыль торговых организаций:

На этапе планирования следует разработать общую стратегию аудита (Общий план), временные рамки и объем работ по каждому участку (Программы). Детальное планирование аудиторской проверки помогает удостовериться в том, что важным областям аудита налога на прибыль уделяется надлежащее внимание, а также координировать работу аудиторов и их ассистентов.

Аудитор должен оформить документально следующие сведения о деятельности торговой организации, полученные на этапе планирования: оценку объема необходимых работ, число участников проверки, количество человеко-дней, ставку за день и окончательную стоимость договора. Предлагаемый формат документирования этих сведений приведен в виде теста «Результаты предварительного знакомства с предполагаемым клиентом (торговой организацией)».

Для планирования аудита в области налога на прибыль и обязательств перед бюджетом аудитору, осуществляющему проверку налога на прибыль торговой организации, необходимо:

- обладать знаниями о деятельности торговой организации;
- дать оценку аудиторского риска и разработать процедуры, необходимые для его снижения до максимально низкого уровня;
- определить ключевые по значимости области проверки;
- рассчитать уровень существенности и определить его взаимосвязь с аудиторским риском.



Основные этапы Общего плана работ по специальному заданию - аудиторской проверке полноты и правильности исчисления и перечисления в бюджет налога на прибыль торговой организации, представлены на рис. 1.

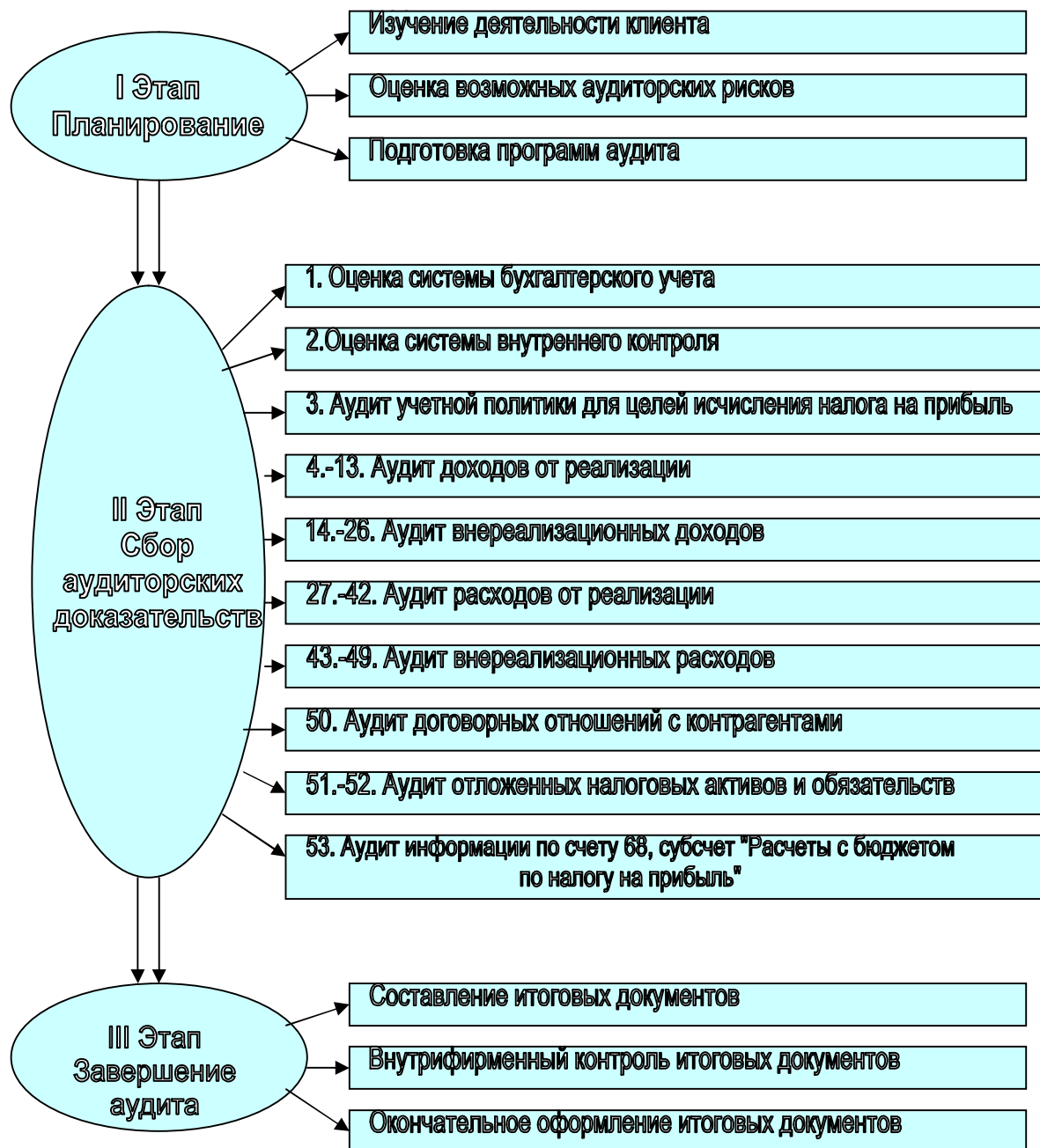


Рис.1

### Основные этапы общего плана работ

После разработки общего плана необходимо составить и документально оформить программу проведения аудита по отдельным разделам

бухгалтерского и налогового учета, в которой должны быть определены объем, приемы, аналитические процедуры проверки по существу и сроки их реализации. Программа является, во-первых, набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку; во-вторых, средством осуществления контроля со стороны руководителя аудиторской группы за качественным выполнением работы. При разработке программы аудита и установлении методов проверки необходимо учитывать, что аудиторские процедуры призваны выявить наличие существенных искажений. Для каждого раздела налогового учета и налоговой отчетности определяются наиболее эффективные приемы и методы проверки. Аудитор выявляет, в каких случаях предполагается проводить аудиторские процедуры проверки по существу (детальные тесты, аналитические либо пересекающиеся процедуры), когда достаточно провести тесты средств контроля и воспользоваться результатами внутреннего контроля, где необходима сплошная проверка или можно ограничиться аудиторской выборкой. Автором предложена детализированная программа проверки.

При проведении проверки налога на прибыль торговых организаций должна быть собрана информация, которая служит аудиторскими доказательствами при формулировании мнения аудитора. При сборе аудиторских доказательств проводятся следующие процедуры: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, арифметический пересчет, аналитические процедуры. Выполнение аналитических процедур для целей проверки налога на прибыль торговой организации заключается в следующем:

- сравнение данных проверяемого года с аналогичными показателями предыдущих периодов (декларации по налогу на прибыль, отдельные статьи баланса, показатели отчета о прибылях и убытках). При выявлении значительных отклонений определяются их причины;
- определение и анализ взаимосвязи между разными формами налоговой и бухгалтерской отчетности, синтетическими счетами;
- сопоставление финансовых показателей проверяемого экономического субъекта и аналогичных организаций.

Вывод автора о повышенном внутреннем риске базируется на содержании следующих признаков:

- резкие необъяснимые изменения показателей налоговой и бухгалтерской отчетности по сравнению с прошлыми периодами (изменения прибыли, выручки (доходов), себестоимости (расходов) и других финансовых показателей);
- необычные соотношения между синтетическими счетами;
- нетипичные корреспонденции счетов и т.п.

**Классифицирован перечень типичных ошибок и нарушений в налоговом учете, характерных для торговых организаций.**

На основе результатов исследования и анализа наиболее распространенных нарушений, выявленных в ходе налоговых проверок Федеральной налоговой службой РФ, а также на основе анализа результатов проведения аудиторских проверок налога на прибыль торговых организаций, в диссертации систематизирован и классифицирован перечень ошибок налогоплательщиков - торговых организаций, в составе которых автор выделяет:

1. В части занижения налогооблагаемого дохода:

- по договорам с взаимозависимыми лицами, а также по внешнеторговым сделкам установлены цены ниже рыночных;
- занижение выручки от реализации товаров (услуг);
- не включение внереализационных доходов в налоговую базу (например: стоимости безвозмездно полученного имущества и имущества, полученного при демонтаже или модернизации основных средств; кредиторской задолженности, срок исковой давности которой истек; сумм процентов по заемным средствам; сумм полученных штрафов за нарушение договорных обязательств; сумм прощенных долгов).

2. В части не признания расходов в налоговом учете:

- расходы по сделкам с участием «фирм-однодневок»;
- отсутствие подтверждающих первичных документов;
- подписание документов контрагента неустановленными лицами;
- несоответствие нормативу учета процентов по займам и кредитам;

- ошибки при формировании первоначальной стоимости товаров и их оценки при выбытии;
- несоблюдение порядка начисления амортизации;
- необоснованное списание недостач и иных товарных потерь;
- единовременный учет расходов по достройке и дооборудованию имущества, затрат на реконструкцию и модернизацию основных средств, расходов на благоустройство;
- единовременное признание в расходах убытка от продажи основного средства;
- учет в целях налогообложения стимулирующих выплат работникам организации, не предусмотренных трудовыми (коллективными) договорами;
- неправомерное признание расходов, не связанных с деятельностью, направленной на получение доходов;
- списание на расходы сумм дебиторской задолженности, по которой не истек срок исковой давности, а также сумм убытков по документально не подтвержденным безнадежным долгам с истекшим сроком исковой давности;
- расходы в виде арендных платежей, и иных эксплуатационных услуг по помещениям, собственником либо арендатором которых организация не является;
- включение в состав внереализационных расходов штрафных санкций, рассчитанных исходя из условий договоров.

### 3. Иные ошибки:

- неисчисление ежемесячных авансовых платежей, если выручка за предыдущие кварталы превысила установленный лимит;
- отсутствие распределения налога на прибыль при наличии филиалов и обособленных подразделений;
- несвоевременность признания доходов и расходов в налоговом учете.

Предложенный перечень типичных ошибок, характерных для торговых организаций, позволит аудиторам и аудиторским организациям выявлять зоны повышенного риска возникновения ошибок при проведении аудита налога на прибыль.

Представляем результат проведенных исследований (табл.3).

Таблица 3

**Ошибки в исчислении налоговой базы по налогу на прибыль торговых организаций,  
выявленные при проведении аудиторских проверок налога на прибыль за 2011 г.**

Наименование ошибок	Ошибки организаций в суммарном выражении (в тыс. р.)										Всего (в тыс. р.)	Всего (в %)
	А	В	Г	Д	Е	Ж	З	И	К	Л		
<b>Раздел 1. Занижение налогооблагаемого дохода.</b>												
1.1. Цены ниже рыночных по договорам с взаимозависимыми лицами (внешнеторговым сделкам)	1 237	-	500	-	2 398	780	487	-	-	7 272	<b>12 674</b>	<b>65,22</b>
1.2. Занижение выручки от реализации товаров (услуг)	437	-	-	-	-	2 001	-	516	830	-	<b>3 784</b>	<b>19,47</b>
1.3. Занижение внереализационных доходов	654	78	88	991	95	103	49	19	-	898	<b>2 975</b>	<b>15,31</b>
<b>Итого по разделу 1:</b>	<b>2 328</b>	<b>78</b>	<b>588</b>	<b>991</b>	<b>2 493</b>	<b>2 884</b>	<b>536</b>	<b>535</b>	<b>830</b>	<b>8 170</b>	<b>19 433</b>	<b>100</b>
<b>Раздел 2. Не признание расходов в налоговом учете.</b>												
2.1. Расходы по сделкам с участием «фирм-однодневок»	-	8 879	36 912	3 467	6 112	47 199	-	730	-	3 489	<b>106 788</b>	<b>53,73</b>
2.2. Отсутствие подтверждающих первичных документов	2 501	9 000	11 919	3 679	7 990	3 470	1 300	4 963	230	765	<b>45 817</b>	<b>23,05</b>
2.3. Подписание документов неустановленными лицами	-	450	-	1 453	9 700	3 371	3 761	-	965	-	<b>19 700</b>	<b>9,91</b>
2.4. Не соответствие нормативу учета процентов по займам и кредитам	760	-	312	-	3 818	2 459	678	-	416	1 319	<b>9 762</b>	<b>4,91</b>
2.5. Ошибки в формировании первоначальной стоимости товаров	544	-	-	-	719	2 075	-	-	3 332	-	<b>6 670</b>	<b>3,36</b>
2.6. Ошибки по начислению амортизации	208	36	326	218	179	476	1 187	2 067	75	348	<b>5 120</b>	<b>2,58</b>
2.7. Другие ошибки по данному разделу	15	103	1 108	607	451	180	1 077	780	504	56	<b>4 881</b>	<b>2,46</b>
<b>Итого по разделу 2:</b>	<b>4 028</b>	<b>18 468</b>	<b>50 577</b>	<b>9 424</b>	<b>28 969</b>	<b>59 230</b>	<b>8 003</b>	<b>8 540</b>	<b>5 522</b>	<b>5 977</b>	<b>198 738</b>	<b>100</b>

## **Унифицированы цель, требования и этапы методики проведения аудита налога на прибыль торговых организаций.**

В связи с отсутствием нормативно – информационной базы по проведению аудита налога на прибыль организаций, занимающихся торговой деятельностью, которая в настоящее время является наиболее распространенным видом предпринимательской деятельности, в диссертации унифицированы этапы комплексной методики аудита налога на прибыль торговых организаций.

Это позволило уточнить ее цель и сформулировать требования, предъявляемые к ее содержанию. По мнению автора, цель методики заключается в определении способов практического выполнения аудиторскими организациями и аудиторами, работающими самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, специального аудиторского задания по выражению мнения о соответствии порядка формирования, отражения в учете и уплате в бюджет налога на прибыль торговыми организациями.

Систематизация и обобщение полученных результатов исследования позволили сформулировать требования, предъявляемые к комплексной методике, в составе которых автор выделяет следующие: а) раскрытие сущности основных принципов, этапов и подходов к проведению аудита налога на прибыль; б) определение ответственности сторон при проведении аудита налога на прибыль; в) обоснование последовательности проведения и разработки основополагающих и конкретных процедур проверки; г) определение порядка оформления рабочих документов и результатов выполнения специального аудиторского задания по проведению аудита налога на прибыль.

Всесторонний анализ действующего гражданского и налогового законодательства позволил автору систематизировать нормативные документы, которыми необходимо руководствоваться при проведении аудита налога на прибыль.

Анализ положений федеральных стандартов аудиторской деятельности и результаты проведенного исследования позволили определить основные

требования, которые должна соблюдать аудиторская организация при проведении аудита налога на прибыль:

- определять уровень существенности и распределять его между группами операций, формирующими налоговую базу по налогу на прибыль;
- оказывать услуги на основе подготовленного технического задания;
- планировать и документировать процесс оказания услуги;
- обеспечивать контроль качества выполненных услуг.

Соблюдение данных требований позволит аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам квалифицированно проводить проверку налога на прибыль торговых организаций в соответствии с нормативными и правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность, что будет способствовать повышению качества оказываемых услуг.

Результаты проведенных исследований позволили сформулировать этапы работ по аудиту налога на прибыль:

**1 этап** – предварительная оценка существующей системы налогообложения аудируемого лица, которая включает в себя: общий анализ и рассмотрение элементов системы налогообложения; определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели; проверку методики исчисления налоговых платежей; правовую и налоговую экспертизу существующей системы хозяйственных взаимоотношений; оценку документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов; предварительный расчет налоговых показателей аудируемого лица; оценку аудиторского риска и уровня существенности; анализ учетной политики; составление плана, программы аудита по существу, выбор аудиторских процедур.

**2 этап** – проверка и подтверждение правильности исчисления и уплаты аудируемым лицом налога. При проведении работ осуществляется проверка налоговой отчетности, представленной аудируемым лицом по установленным формам (налоговых деклараций, авансовых расчетов по налогу на прибыль и др.), а также правомерность использования налоговых льгот. Сведения, содержащиеся в налоговой отчетности, проверяются и анализируются путем их сопоставления с данными синтетических и аналитических регистров

налогового учета (бухгалтерского учета и корректировок для целей налогообложения) и отчетности. Аудиторская организация вправе анализировать первичные документы аудируемого лица, получать разъяснения от руководства о показателях и методиках, положенных в основу налогового расчета, а также может наблюдать за процессом проведения инвентаризации и участвовать в осмотре объектов, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода или являющихся объектом налогообложения. Налоговая отчетность проверяемого аудируемого лица может быть признана аудиторской организацией более достоверной, если в проверяемом периоде проводились проверки со стороны налоговых органов и составленные акты свидетельствуют об отсутствии нарушений налогового законодательства, либо если указанные в акте нарушения признаны и исправлены экономическим субъектом.

**3 этап** - завершающий - оформление и представление результатов проведения аудита налога на прибыль. При подготовке рекомендаций и предложений аудиторская организация должна соблюдать принцип осторожности суждений и выводов, сообщая о налоговых рисках, которые могут возникнуть у аудируемого лица при решении вопросов, недостаточно освещенных в действующем законодательстве. Любые рекомендации аудиторской организации и расчеты по налогу должны сопровождаться ссылкой на действующие нормативные документы. Аудиторская организация ответственна за правильность и полноту данных, отраженных в заключении и отчете аудитора (в случае, если его составление предусмотрено договором) о выявленных ею искажениях.

**Разработан внутренний стандарт "Методика аудиторской проверки налога на прибыль торговой организации при выполнении специального задания».**

На основе разработанной методики и действующих стандартов аудиторской деятельности автором разработан внутренний стандарт "Методика аудиторской проверки налога на прибыль торговой организации при выполнении специального задания».



Во внутреннем стандарте в разделе «Общие положения» определены: цель и основания разработки стандарта; необходимость использования и сфера применения стандарта; взаимосвязь с другими стандартами и преемственность с ранее действовавшими нормативными документами и внутренними стандартами; срок действия.

В разделе «Сущность внутреннего стандарта» автором определены основные требования стандарта: к оформлению договора и технического задания; к проведению аудита налога на прибыль и порядку оформления документов, заполняемых аудитором в ходе проведения проверки; к порядку оформления заключения и отчета аудитора.

Также в данном разделе приведена разработанная методика аудита в форме Общего плана и Программы проведения аудиторской проверки расчетов с бюджетом по налогу на прибыль торговой организации, систематизированы источники информации и требования к профессиональным качествам аудиторов, осуществляющих аудит налога на прибыль.

В разделе «Нормативные акты, используемые при аудите налога на прибыль» приведен перечень нормативных документов Правительства Российской Федерации, Министерства финансов, Федеральной налоговой службы и других государственных органов, которыми должен руководствоваться аудитор.

В разделе «Приложения» приведены все приложения и форматы рабочих документов, которые должны быть использованы аудитором при документировании проверки налога на прибыль.

### **3. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ:**

*Статьи в изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России:*

1. Печерская Л.А. Расходы в торговой организации, связанные с приобретением товаров у иностранного поставщика [текст] /Л.А. Печерская// Вестник университета ГУУ. - 2009. - № 15/2009. С.190-196. (0,6 п.л.);

2. Печерская Л.А. Налоговый учет расходов поставщика, связанных с реализацией товара через торговые сети [текст] /Л.А. Печерская// Вестник университета ГУУ. - 2009. - № 31/2009. С.286-289. (0,31 п.л.);
3. Печерская Л.А. Методика налогового аудита [текст] /Л.А. Печерская// Вестник университета ГУУ. – 2009. - № 35/2009. С.203-208. (0,52 п.л.);

Статьи в других научных изданиях и журналах:

4. Печерская Л.А. Порядок отражения налога на прибыль в бухгалтерском учете организации [текст] /Л.А. Печерская// Международные автомобильные перевозки.- 2003. - № 6(52) (ноябрь - декабрь). С.45-48. (0,39 п.л.);
5. Печерская Л.А. Типичные ошибки и нарушения в налоговом учете торговых организаций [текст] /Л.А. Печерская// Экономические науки в России и за рубежом: Материалы VIII Международной научно – практической конференции (16.07.2012). - М.: Издательство «Спутник +», 2012. С.143-151. (0.44 п.л.);
6. Печерская Л.А. Внутренний стандарт «Методика аудиторской проверки налога на прибыль торговой организации» [текст] /Л.А. Печерская// Проблемы экономики. - 2012. - № 4(50). С.44-50. (0,36 п.л.);
7. Печерская Л.А. Взаимосвязь и различия между бухгалтерским и налоговым учетом доходов и расходов торговых организаций [текст] /Л.А. Печерская// Гуманитарные науки в XXI веке: Материалы IX Международной научно – практической конференции (10.08.2012). - М.: Издательство «Спутник +», 2012. С.92-101. (0,43 п.л.).