Оглавление

Введение

Глава 1. Планирование аудиторской проверки по разделу "Налог на прибыль и обязательства перед бюджетом"

1.1 Оценка рисков

1.2 Определение допустимой ошибки (уровня существенности)

1.3 Анализ учетной политики

1.4 Составление программы аудита по существу, выбор аудиторских процедур

Глава 2. Проведение аудита по существу

2.1 Классификация нарушений по налогу на прибыль

2.2 Документальное оформление результатов проверки

Заключение

Библиография

## Введение

Налоговый аудит может быть как комплексным, так и целенаправленным - аудит налогов. Аудит отдельного налога - это проверка правильности формирования налоговой базы по данному налогу, состояния расчетов перед бюджетом, применения льгот, способов ведения учета и составления налоговой отчетности. Выбор налога для аудита зависит от степени его тяжести в совокупных затратах предприятия, которая определяется на основе информации, полученной в процессе комплексного налогового экспресс-аудита.

Наиболее востребованными являются аудит налога на добавленную стоимость, аудит налога на прибыль и аудит налога на имущество организаций, аудит единого социального налога и налога на доходы физических лиц, аудит прочих налогов.

Аудит налога на прибыль проводится с целью выражения мнения аудитора в части правильности порядка исчисления и уплаты рассматриваемого налога согласно требованиям действующего законодательства.

При проведении аудита налога на прибыль необходимо:

проанализировать порядок ведения синтетического и аналитического учета расчетов по налогу;

провести оценку правильности формирования налоговой базы согласно нормам действующего законодательства, например, определить доходы и расходы, не учитываемые при определении налоговой базы;

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

провести оценку отражения сумм отложенных налогов в бухгалтерской отчетности;

проанализировать порядок классификации и раскрытия в финансовой отчетности с должной степенью детализации информации о расходах, текущих налоговых обязательствах, отложенных налоговых активах и обязательствах;

провести оценку полноты и своевременности уплаты в бюджет налогов.

Процедура проведения проверки правильности исчисления налога на прибыль включает в себя анализ следующих документов:

бухгалтерского баланса (форма N 1);

отчета о прибылях и убытках (форма N 2);

главной книги или оборотно-сальдовой ведомости;

положения об учетной политике организации для целей налогообложения;

регистров бухгалтерского учета по счету 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль";

налоговые деклараций;

первичных документов, подтверждающих доходы и расходы для целей налогообложения.

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:

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 правдиво отражают результат деятельности организации;

классификация - налоговое обязательство организации правильно распределено на текущее и отложенное

представление - обязательство по уплате и возврату налогов, а и раскрытие также расход по налогу на прибыль правильно классифицированы и информация по ним раскрыта в финансовой отчетности с достаточной степенью детализации.

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

требования законодательно-нормативных актов РФ по бухгалтерскому учету;

требования налогового законодательства РФ по налогу на прибыль;

требования международных стандартов финансовой отчетности.

Аудиторская проверка проводится в 3 этапа:

планирование аудита;

проведение аудита;

завершение аудита.

## Глава 1. Планирование аудиторской проверки по разделу "Налог на прибыль и обязательства перед бюджетом"

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 (для аудиторского заключения в рамках общих результатов по аудиту финансовой отчетности или для составления отчета по специальному заданию);

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.

## 1.1 Оценка рисков

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

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

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

На оценку неотъемлемого риска в отношении остатков по счетам и группам операций, связанным с расчетом налога на прибыль, оказывают влияние такие факторы, как сложность финансово-хозяйственных операций аудируемого лица, наличие операций, по которым нет однозначного толкования в бухгалтерском и налоговом законодательстве, наличие отраслевых особенностей в учете и т.д.

Оценка неотъемлемого риска может быть оформлена в форме оценочного теста (Рабочий документ РД 1п). Оценка неотъемлемого риска производится на основе профессионального суждения аудитора путем оценки каждого вопроса с точки зрения уровня неотъемлемого риска, как "низкий", "средний", "высокий". По итогам результатов тестирования и на основании внутрифирменного стандарта аудитор оценивает уровень неотъемлемого риска аудируемого лица в целом.

Аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского и налогового учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования аудита эффективного подхода к своей работе. Тест по оценке системы учета и внутреннего контроля поможет аудитору принять решение о том, может ли аудитор в своей работе полагаться на систему внутреннего контроля аудируемого лица и дать оценку риска средств контроля (Рабочий документ РД 2п). Оценка риска средств контроля производится на основании профессионального суждения аудитора путем оценки каждого вопроса с точки зрения их уровня, как "низкий", "средний", "высокий". По итогам результатов тестирования и на основании внутрифирменного стандарта аудитор оценивает уровень риска средств контроля аудируемого лица.

При получении отрицательного ответа на вопрос N 15 или ответа "только регистров бухгалтерского учета" на вопрос N 13 уровень риска средств контроля сразу устанавливается "высоким" без дальнейшего анализа результатов тестирования.

В случае, если риск средств контроля окажется высоким и аудитор примет решение о том, что он не может полагаться в своей работе на систему внутреннего контроля экономического субъекта, он должен планировать аудит таким образом, чтобы аудиторское мнение не основывалось на доверии к этой системе. Это может быть сделано, когда надежность системы внутреннего контроля оценивается аудитором как "высокая" или когда аудитору более удобно или экономически оправдано не полагаться на эту систему. В случае, если аудитор в ходе аудита придет к выводу о том, что оценка надежности системы внутреннего контроля окажется ниже той, которая была получена в ходе первичной оценки, он обязан соответствующим образом скорректировать порядок осуществления других аудиторских процедур, чтобы в целом повысить достоверность своих выводов по результатам проведения аудита налога на прибыль.

## 1.2 Определение допустимой ошибки (уровня существенности)

Уровень существенности устанавливается аудитором на основании его профессионального суждения. Аудитор, работающий в аудиторской фирме, должен применить в своей практике внутрифирменный стандарт, регламентирующий порядок определения уровня существенности.

При планировании проверки по налогу на прибыль и обязательствам перед бюджетом уровень существенности определяется в отношении следующих элементов:

остатков по счетам 68 "Задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль", 09 "Отложенные налоговые активы", 77 "Отложенные налоговые обязательства";

групп операций, формирующих налоговую базу по налогу на прибыль (объектов налогообложения).

При определении уровня существенности должен учитываться не только количественный, но и качественный аспект искажений.

К качественному аспекту искажения относятся:

несоблюдение учетной политики;

недостаточное или неадекватное описание учетной политики и раскрытие информации о налоге на прибыль в финансовой отчетности.

При определении количественного аспекта искажений аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на формирование налоговой базы по налогу на прибыль и на бухгалтерскую отчетность.

Для расчета уровня существенности аудитор выбирает базовые показатели бухгалтерской отчетности на основании его профессионального суждения.

Затем устанавливаются процентные доли этих показателей для определения их расчетного и среднего значения. Размер процентов может быть единым для всех показателей или индивидуальным для каждого показателя.

Проведя расчеты и исключив показатели с наибольшим и наименьшим отклонением от средней, определяется общий уровень существенности, который в дальнейшем распределится между элементами проверки.

Порядок оценки уровня существенности должен быть оформлен аудитором документально. Для этого составляются рабочие документы РД 3п, РД 3-1п, РД 3-2п. Аудитор на основании своего профессионального суждения и внутрифирменного стандарта устанавливает уровень долей при определении расчетного значения базовых показателей.

В данных рабочих таблицах определяется уровень существенности для отдельных показателей с целью выявления предельной границы влияния ошибки на правильность формирования налоговой базы по налогу на прибыль.

Выбранные аудитором показатели могут быть различны в зависимости от видов осуществляемой деятельности и наличия внереализационных операций у аудируемого лица. Источниками информации о суммах начисленных доходов и произведенных расходов являются налоговые декларации и сводные регистры налогового учета проверяемого экономического субъекта.

В случае, если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые ошибки больше либо меньше, но в целом близки по величине значению уровня существенности и (или) имеются расхождения в ведении налогового учета и подготовке отчетности аудируемого лица с требованиями соответствующих нормативных документов, однако расхождения однозначно не могут быть признаны существенными, аудитор, используя свое профессиональное суждение, берет на себя ответственность и принимает решение о том, сделать или нет в данной ситуации вывод о существенных ошибках и нарушениях либо сделать вывод о включении соответствующих оговорок о невозможности выражения мнения.

Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Например, если по завершении планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это, либо снизив предварительно оцененный уровень риска средств контроля там, где это возможно, и поддерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля, либо снизив риск необнаружения искажений путем изменения характера, сроков проведения и объема запланированных процедур проверки по существу.

Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур. Это может быть вызвано изменением обстоятельств или изменением информированности аудитора по результатам аудита. Например, если аудиторская проверка планируется до конца отчетного периода, аудитор может только прогнозировать результаты хозяйственной деятельности аудируемого лица. Если фактические результаты деятельности окажутся в значительной степени отличными от прогнозируемых, оценка существенности и аудиторского риска может измениться.

В случае изменения уровня существенности после подведения итогов аудиторских процедур в рабочих документах должно быть отражено новое значение уровня существенности и приведена аргументация. Полученное значение уровня существенности должно быть зафиксировано в программе аудита. Если представители аудируемого лица заинтересуются порядком установления уровня существенности, аудиторская фирма обязана предоставить эту информацию.

В целях уменьшения вероятности необнаружения искажений по налогу на прибыль, а также в целях предоставления некоторой степени безопасности при оценке последствий искажений, обнаруженных в процессе аудита, аудитор при планировании своей работы может намеренно устанавливать приемлемый уровень существенности на уровне более низком, чем тот, который предполагается использовать для оценки результатов аудита.

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

## 1.3 Анализ учетной политики

Для эффективного подхода к проведению аудита в области налога на прибыль и обязательств перед бюджетом аудитор должен получить представление об учетной политике аудируемого лица и оценить влияние на прибыль имеющихся расхождений в методике бухгалтерского и налогового учета (рабочий документ РД 4п).

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.

Определение "ключевых по риску областей"

В ходе планирования аудита в области налога на прибыль и обязательств перед бюджетом необходимо определить "ключевые по риску области", вероятность ошибок в которых высока. Такие области, как правило, подлежат сплошной проверке.

При проведении аудита налога на прибыль 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;

операции с существенными суммами;

операции, ранее не встречаемые в хозяйственной практике аудируемого лица;

операции, учет по которым ведется менее квалифицированным или малоопытным работником;

операции, учитываемые с нарушением методики отражения на счетах учета.

Источники получения информации о "ключевых по риску областях":

результаты оценок внутреннего и контрольного рисков;

результаты проведения опросов работников и анализ учетной политики;

результаты прошлых проверок;

результаты анализа законодательно-нормативных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению.

Результат определения "ключевых по риску областей" оформляется в рабочем документе РД 6п.

Поверка начисления амортизации основных средств, введенных в эксплуатацию до 01.01.2002, проводится выборочно по каждой амортизационной группе.

## 1.4 Составление программы аудита по существу, выбор аудиторских процедур

Аудиторские процедуры, применяемые для получения доказательств, состоят из тестов средств контроля в отношении оценки организации и эффективности функционирования систем учета и внутреннего контроля и процедур по проверке по существу. Аудиторские процедуры при проверке по существу налога на прибыль и расчетов с бюджетом состоят из тестов на соответствие (детальных тестов) и аналитических процедур.

Тесты на соответствие имеют целью проверку соответствия содержащейся в документах информации установленным правилам, требованиям, нормативам; выявления в учетных документах ошибочных сумм, которые могут оказаться существенными.

Аналитические процедуры имеют целью изучения полученных в ходе аудита результатов и рассмотрения взаимосвязей отдельных показателей, формирующих базу по налогу на прибыль и задолженность перед бюджетом.

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.

Детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практического осуществления аудиторской проверки по налогу на прибыль, и приводится в программе проверки по существу. В программе также определяется объем аудиторских процедур и делается ссылка на рабочий документ, в котором будут собраны аудиторские доказательства и сделаны выводы по каждому элементу аудиторской проверки налога на прибыль (Рабочий документ РД 6п).

## Глава 2. Проведение аудита по существу

На этапе проведения аудита по существу необходимо осуществить процедуры по сбору достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для выражения мнения, документировать аудиторские доказательства.

Аудитор самостоятельно определяет объем документации по каждой конкретной работе и области аудита, руководствуясь своим профессиональным мнением. Вместе с тем объем документации должен быть таков, чтобы в случае, если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, новый аудитор смог бы исключительно на основе данных рабочих документов понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

Форма и содержание рабочих документов аудита по существу определяется характером аудиторского задания, требованиями к аудиторскому заключению, характером и сложностью деятельности аудируемого лица, состоянием систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, необходимостью давать задания аудиторам и осуществлять контроль качества аудиторских услуг, методами сбора аудиторских доказательств. Рабочие документы аудитора, содержащие информацию по аудиту отдельного периода, относятся к текущим аудиторским файлам.

На следующем, основном, этапе проверки необходимо определить, на каких именно участках налогового учета необходима углубленная проверка. По результатам предварительного анализа аудиторы могут выявить проблемные моменты в налоговой системе организации, поэтому проводить полноценный аудит всех участков налоговой системы нецелесообразно. Например, на первом этапе вполне можно понять, что проблемы у организации, скорее всего, возникнут с экспортным НДС, так как организация реализует товары (работы, услуги) за рубеж, с налогом на прибыль, так как учет доходов и расходов в целях налогообложения не организован должным образом, с акцизами, если организация реализует подакцизную продукцию, и т.д. С другой стороны, можно сразу определить участки, где проблем, вероятнее всего, не возникнет. Это касается в первую очередь несложных налогов (налог на рекламу, транспортный налог и т.д.).

Таким образом, проверку исчисления и уплаты налогов можно проводить в тематическом разрезе. Однако в организациях со сложной и объемной системой налоговых обязательств, имеющих обособленные подразделения, дочерние компании, применяющих разные режимы налогообложения (общий режим у головной организации и единый налог на вмененный доход у обособленного подразделения), второй этап налогового аудита должен проводиться сплошным методом. При проведении второго этапа работ осуществляется проверка налоговой отчетности, представленной экономическим субъектом по установленным формам, правильности исчисления налогов, сроков уплаты и т.д. При этом способы и методы проверки каждого налога имеют свои особенности. Например, при проверке правильности исчисления налога на прибыль в первую очередь обращается внимание на документальное подтверждение и экономическую обоснованность затрат.

В ходе налогового аудита проводится проверка правильности формирования налоговой базы и заполнения налоговых деклараций организации. Как уже отмечалось, под налоговым учетом мы понимаем весь учет, в том числе и бухгалтерский, который содержит данные, влияющие на формирование налоговых обязательств организации. В настоящее время практически все налоги, за исключением налога на прибыль, единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, налога на добавленную стоимость и некоторых других, исчисляются по данным бухгалтерского учета. Итак, аудиторы, проводящие проверку, проводят экспертизу бухгалтерского и налогового учета за весь период, подлежащий проверке. Экспертиза включает проведение анализа первичных документов, получение разъяснений от руководства о показателях и методиках, положенных в основу налогового расчета. В ходе проверки (аудита) аудиторы должны тесно взаимодействовать с бухгалтерской и юридической службами организации, а также непосредственно с руководством.

В первую очередь аудиторы должны понимать, чем и каким образом на самом деле занимается проверяемая организация. Дело в том, что практически любая фирма в той или иной степени и в разных масштабах заключает сделки, в которых существо отношений не соответствует их юридическому оформлению. Наиболее распространенный пример - обналичивание денежных средств. В целях документального оформления такой сделки многие организации заключают фиктивные договоры подряда. Проведение данных операций при недостаточно грамотном юридическом оформлении может привести к весьма серьезным последствиям. Аудитор не должен оставлять без внимания все проблемные и рисковые (с точки зрения налогообложения) сделки проверяемой организации, поэтому руководство организации и бухгалтерская служба должны обеспечить аудитора не только формальной информацией о своей деятельности, но и фактической.

В ходе проверки текущего налога на прибыль составляются рабочие документы РД 7д, РД 8д, РД 9д. Результаты проверки соблюдения положений налоговой политики по налогу на прибыль, действующему законодательству оформляются отчетным документом ОД 1.

Обобщение и оценка результатов проверки.

На завершающем этапе аудиторской проверки 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 (бухгалтерской) отчетности. Аналитические процедуры на стадии завершения аудита должны документироваться аудитором.

В итоговых рабочих документах аудитора отражаются:

причины нарушений норм налогового законодательства по налогу на прибыль;

налоговые последствия этих нарушений для аудируемого лица;

практические рекомендации по устранению негативных последствий выявленных нарушений.

## 2.1 Классификация нарушений по налогу на прибыль

По характеру действий

*Непреднамеренные ошибки* - Ошибки в результате непреднамеренных действий или недобросовестности; Ошибки, совершенные по некомпетентности, халатности и невнимательности, а также вызванные несовершенством системы налогового учета и действующего налогового законодательства (вероятность их возникновения повышается в условиях изменения налогового законодательства):

ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых рассчитывается налог на прибыль;

неправильное заполнение строк налоговой декларации при условии полного и правильного отражения произведенных операций в регистрах налогового учета;

неправильный перенос данных бухгалтерского учета в регистры налогового учета;

арифметические ошибки, описки, пропуски при расчете базы по налогу на прибыль;

ошибки автоматизированной информации, возникающие как при вводе информации в компьютерную программу налогового учета, так и непосредственно при использовании программного обеспечения: при обработке, хранении и передаче данных (повторный ввод, потеря данных, неточное округление);

неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций;

неправильные оценочные значения, возникающие в результате недоучета или неверной интерпретации фактов;

неправильное признание, классификация, представление и раскрытие информации в финансовой отчетности.

*Преднамеренные нарушения* - Ошибки, возникающие по вине одного или нескольких лиц из числа руководителей представителей собственника, сотрудников аудируемого лица, с целью извлечения незаконных выгод (борьба с ними должна вестись по линии укрепления внутрифирменного контроля):

занижение или сокрытие налога на

прибыль;

фальсификация налоговой и финансовой

отчетности.

По характеру возникновения

*Ошибки в определении базы по налогу на прибыль* и обязательств перед бюджетом, связанные с необоснованностью учетных записей, периодизацией, оценкой, классификацией, признанием и представлением

*Ошибки в необоснованности отражения в учете -* отражение в налоговом учете фактов без достаточных на то оснований (например, включение в расходы отчетного периода расходов, не обусловленных целями получения доходов, экономически не оправданных, документально неподтвержденных и др.)

*Ошибки в периодизации* - неполное отражение в налоговом учете

фактов хозяйственной деятельности (например, неотражение в налоговом учете реализованных товаров, право собственности на которые уже перешло к покупателю, штрафов, признанных дебитором или присужденных судом, и др.);

неверное распределение доходов и расходов по отчетным (налоговым) периодам (например, единовременное принятие для целей налогообложения убытка от реализации основных средств)

*Ошибки в оценке -* неверный выбор способа оценки

(например, принятие к учету для целей

налогообложения сумм по переоценке

основных средств; неверное определение

стоимости незавершенного производства и

др.)

*Ошибки в классификации и признании* - неправильная классификация доходов и расходов (например, отражение доходов от реализации налоговом учете в составе внереализационных доходов отражение прямых расходов в составе косвенных расходов и др.)

*Ошибки в формировании* - неверное заполнение налоговой

информации в отчетности декларации;

неполное или неадекватное раскрытие информации по налогу на прибыли в финансовой отчетности.

По последствиям

Ошибки, прямо или косвенно влияющие на правильность расчета налога на прибыль

Локальные - признание для целей налогообложения документально не подтвержденных расходов (например, расходов на командировку, расходов на оказание консультационных услуг и др.)

Транзитные - признание для целей налогообложения расходов на оплату труда, не предусмотренных трудовым договором, приводящих к завышению базы нормирования расходов на страхование работников, представительских расходов и др.);

неправильное формирование стоимости амортизируемого имущества (включение в состав прочих косвенных расходов затрат на его доставку) приводит к завышению прочих косвенных расходов и занижению амортизационных отчислений.

По значимости

Ошибки в расчетах налога на прибыль, имеющие последующее значение на результаты деятельности и финансовое положение аудируемого лица

Существенные - ошибки в налоговой отчетности, приводящие к значительным штрафным санкциям и (или) пеням по налогу на прибыль, и ошибки в на уровне финансовой отчетности в целом, которые могут повлиять на экономические решения пользователей этой отчетности.

Несущественные - ошибки в налоговой и финансовой отчетности, не влекущие за собой существенных, как для деятельности аудируемого лица, так и для третьих лиц последствий.

## 2.2 Документальное оформление результатов проверки

Результаты проведения аудита по разделу налога на прибыль и обязательств перед бюджетом находят свое отражение в "Письменной информации (отчете) по аудиту финансовой отчетности" или в отдельном документе (при налоговом аудите).

Письменная информация (отчет) аудитора руководству и (или) собственникам должен 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 (отчете) аудитором должны быть даны ссылки на законодательные и нормативные акты, нарушения которых выявлены в ходе проверки, и даны предложения по устранению данных нарушений.

При проведении аудита по специальному заданию (налоговому аудиту) в отчете аудитором выражается мнение о степени полноты и правильности исчисления, отражения в налоговых регистрах и налоговых декларациях данных по налогу на прибыль, а также своевременности расчетов с бюджетом по данному налогу. Кроме того, могут быть отражены выводы и предложения по вопросам оптимизации налоговой политики, построению системы налогового учета, автоматизации учетного процесса и т.п.

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 (классификации налоговых обязательств на текущие и долгосрочные, соблюдения принципа осмотрительности в отношении налоговых активов);

по событиям, возникшим после отчетной даты, и условным фактам в хозяйственной деятельности, связанным с обязательством перед бюджетом по налогу на прибыль (по судебным делам и налоговым проверкам);

по существенным суммам занижения расхода по налогу на прибыль и обязательств перед бюджетом;

по ограничениям в объеме работы аудитора.

## Заключение

Наибольшее влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации оказывают налог на прибыль и налог на добавленную стоимость, вызывающие больше всего трудностей как при расчете, так и при проведении проверки.

Аудиторская проверка проводится в 3 этапа:

Планирование аудита: оценка аудиторского риска и допустимой ошибки (уровня существенности); анализ учетной политики - составление программы аудита по существу, выбор аудиторских процедур.

Проведение аудита по существу: проведение аудиторских процедур; детальное тестирование; аналитические процедур, сбор аудиторских доказательств; оформление рабочих документов.

Завершение аудита: обобщение и оценка результатов аудита; документальное оформление результатов аудита.

На завершающем этапе аудиторской проверки 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 (бухгалтерской) отчетности.

Можно выделить встречающиеся наиболее часто на практике нарушения:

искажение определения прибыли от реализации продукции (работ, услуг);

необоснованное уменьшение налогооблагаемой прибыли;

не включение прибыли, получаемой участником от совместной деятельности во внереализованные расходы;

ненадлежащее ведение учета (искажение выручки от реализации, затрат, неправильное отнесение отдельных налогов, а также штрафов и пеней по ним на счета учета затрат или на убытки и др.).

## Библиография

1. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. "Аудит", М. – 2001 г.
2. Коваль И.Г. "Аудит", М - 2004 г.
3. Лукьяньчук У.Р. "Шпаргалка по аудиту", М – 2009 г.
4. Подольский В. И, Савин А. А, Сотникова Л.В. "Аудит", М – 2007.
5. Шеремет А.В., Шуйц К.А. "Аудит", М – 2008 г.