

### 1.3. ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ РИСКОМ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Корнеева Т.А., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и экономического анализа, Самарский государственный экономический университет;

Плаксина И.А., ассистент кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита,

Самарский филиал Высшая школа приватизации и предпринимательства – институт

В работе рассмотрены сущность и механизм внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли как эффективного инструмента управления риском инновационной деятельности предприятия в условиях рыночной экономики на основе управления факторами инновационного риска, связанными с налогообложением прибыли. Дано авторское определение и предложены основные процедуры внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли, разработаны формы рабочих документов для отражения результатов выполнения процедур контроля.

В условиях современной рыночной экономики основу обеспечения конкурентоспособности и непрерывности деятельности хозяйствующих субъектов составляют инновации. Инновационная деятельность предприятия сопряжена с риском, который именуется инновационным. Инновационный риск имеет сложную структуру и представляет собой совокупность элементов (факторов инновационного риска). Эффективность управления инновационным риском во многом зависит от эффективности управления факторами инновационного риска. Одним из таких факторов выступают риски, связанные с налогообложением прибыли.

В условиях рыночной экономики одной из основных функций управления деятельностью предприятия является внутрихозяйственный контроль, который представляет собой систему постоянного наблюдения и проверки работы организации в целях оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, выявления отклонений и неблагоприятных ситуаций, своевременного информирования руководства для принятия решений по устранению, снижению рисков его деятельности и управлению ими [4, с. 45]. Особое значение внутрихозяйственный контроль имеет для предприятий, осуществляющих инновационную деятельность, которая сопряжена со значительным риском. Одним из направлений внутрихозяйственного контроля инновационной деятельности организации является внутрихозяйственный контроль налогообложения прибыли, который в настоящее время приобретает все большую актуальность по причине несовершенства российского налогового законодательства и возрастающей потребности хозяйствующих субъектов, осуществляющих инновационную деятельность, в управлении факторами инновационного риска, связанными с налогообложением прибыли.

Внутрихозяйственный контроль налогообложения прибыли является разновидностью финансового кон-

троля и занимает особое место в системе финансового контроля налогообложения (рис. 1).

В целом внутрихозяйственный контроль налогообложения прибыли призван обеспечивать формирование полной и достоверной информации о расчетах по налогу на прибыль в соответствии с требованиями бухгалтерского и налогового законодательства.

Очевидно, внутрихозяйственный контроль налогообложения прибыли имеет определенные преимущества по сравнению с другими видами финансового контроля налогообложения. Эти преимущества обусловлены следующими особенностями внутрихозяйственного контроля:

- внутрихозяйственный контроль налогообложения прибыли осуществляется непрерывно и обеспечивает своевременное выявление и исправление ошибок и искажений в финансовой отчетности, нарушений налогового законодательства;
- внутрихозяйственный контроль охватывает все операции по налогообложению прибыли (генеральную совокупность), что способствует повышению эффективности контрольных мероприятий.

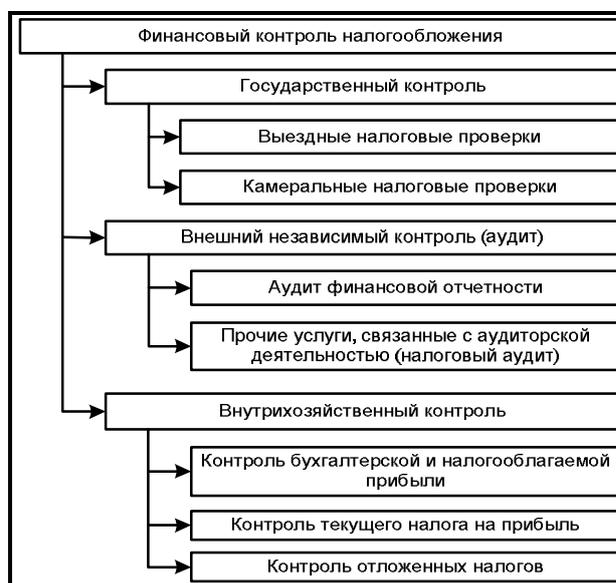


Рис. 1. Виды финансового контроля налогообложения

Таким образом, внутрихозяйственный контроль налогообложения прибыли является важным инструментом эффективного управления инновационной деятельностью предприятия. Однако на сегодняшний день вопросы организации внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли недостаточно полно проработаны и освещены в работах исследователей и специалистов и требуют дальнейшего совершенствования.

По нашему мнению, в качестве основных направлений внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли могут быть выделены следующие направления:

- контроль бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли;
- контроль текущего налога на прибыль;
- контроль отложенных налогов.

На основе анализа существующих подходов к определению внутрихозяйственного контроля и с учетом выявленных особенностей можно сформулировать авторское определение внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли. Внутрихозяйственный контроль налогообложения прибыли представляет собой специфическую функцию управления, направленную

на проверку правильности расчетов по налогу на прибыль и обеспечение представления и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о текущих и отложенных налоговых обязательствах в соответствии с требованиями действующего законодательства в целях предотвращения и предупреждения финансовых потерь хозяйственной деятельности предприятия.

Таким образом основной целью внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли является обеспечение финансовой устойчивости и эффективного функционирования предприятия на основе оперативного управления рисками, связанными с налогообложением прибыли.

Достижение указанной цели осуществляется посредством решения задач внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли. По нашему мнению, основными задачами внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли являются:

- обеспечение правильности формирования налогооблагаемой прибыли и расчета налога на прибыль в соответствии с требованиями налогового законодательства;
- обеспечение правильности формирования постоянных и отложенных налогов в соответствии с требованиями бухгалтерского законодательства;
- обеспечение правильности и достоверности представления и раскрытия показателей налогообложения в бухгалтерской отчетности предприятия;
- обеспечение прозрачности данных бухгалтерского и налогового учета прибыли;
- обеспечение соблюдения учетной политики для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

Таким образом внутрихозяйственный контроль налогообложения прибыли способствует повышению эффективности управления хозяйственной деятельностью предприятия, что обуславливает необходимость разработки и внедрения на предприятии системы внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли.

Структура системы внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли зависит от организационной структуры и масштабов деятельности предприятия. По нашему мнению, систему внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли можно рассматривать как состоящую из элементов входа (информационное обеспечение контроля), контрольных процедур, контрольной среды и элементов выхода (отчеты по результатам контроля) (рис. 2).

Рассмотрим общую модель системы внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли по данным ООО «Трейд Инжиниринг» (г. Самара), основным видом деятельности которого является производство ремонтно-строительных работ. В ООО «Трейд Инжиниринг» отсутствует организованная система внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли, отдельные контрольные процедуры для проверки правильности расчетов выполняет главный бухгалтер. Вместе с тем для повышения эффективности функционирования предприятия необходима разработка и внедрение системы внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли.

Информационное обеспечение внутрихозяйственного контроля составляют доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль, а также показатели налогообложения:

- условный расход по налогу на прибыль;
- отложенные налоговые активы и обязательства;
- постоянные налоговые активы и обязательства;

- текущий налог на прибыль.

Элементы входа системы внутрихозяйственного контроля выступают объектами внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли.

В ООО «Трейд Инжиниринг» основными объектами внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли могут выступать:

- бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль;
- условный расход по налогу на прибыль;
- отложенные налоговые обязательства;
- постоянные налоговые обязательства;
- текущий налог на прибыль.

Соответственно основными источниками информационного обеспечения внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли являются:

- учетная политика для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения;
- бухгалтерская отчетность (бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках);
- налоговая декларация по налогу на прибыль;
- регистры бухгалтерского учета прибыли;
- регистры налогового учета прибыли.

В отношении объектов внутрихозяйственного контроля проводятся контрольные действия, направленные на достижение цели и задач внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли, – процедуры контроля. Совокупность процедур внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли и последовательность их осуществления представляет собой методику внутрихозяйственного контроля.

Отсутствие единой методологии формирования информационной базы для расчета налога на прибыль обуславливает необходимость разработки эффективных контрольных инструментов проверки правильности расчета налога. По нашему мнению, методика внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли должна включать следующие нижеперечисленные контрольные процедуры.

### **Оценка учетной политики для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения**

Оценка учетной политики осуществляется один раз в год (при ее разработке) и относится к процедурам предварительного контроля. В ходе изучения учетной политики проверяется ее соответствие требованиям бухгалтерского и налогового законодательства и проводится оценка влияния на прибыль расхождений в методике бухгалтерского и налогового учета. Оценка учетной политики как процедура внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли проводится в целях:

- установления расхождений в определении базы по расчету прибыли для бухгалтерского учета и для целей налогообложения вследствие разниц в оценке и признании активов, обязательств, доходов и расходов;
- выявления постоянных и временных разниц при расчете прибыли;
- проверки степени соответствия учетной политики требованиям законодательства.

Изучение разниц в оценке и признании активов и обязательств, доходов и расходов осуществляется по объектам учета и отдельным операциям.

Результаты оценки учетной политики по данным ООО «Трейд Инжиниринг» могут быть отражены в рабочем документе, представленном в табл. 1.

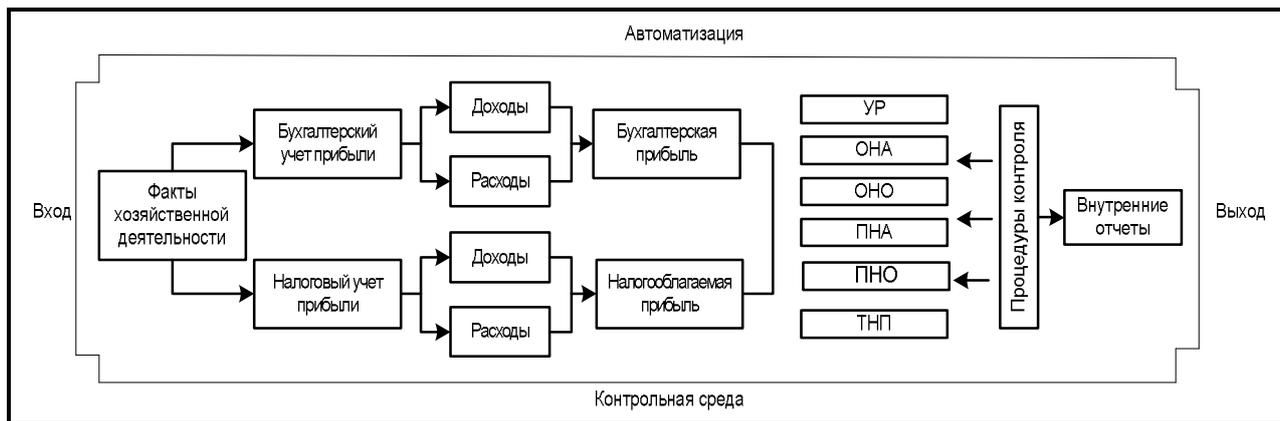


Рис. 2. Система внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли

Таблица 1

РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ «ОЦЕНКА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ООО «ТРЕЙД ИНЖИНИРИНГ» НА 2009 г.»

№	Элементы учетной политики	Отражение в учетной политике		Влияние на прибыль	Отклонения	
		Для целей бухгалтерского учета	Для целей налогообложения		Нарушения бухгалтерского законодательства	Нарушения налогового законодательства
<b>1. Основные средства</b>						
1.1	Состав объектов основных средств	Объекты, отвечающие критериям признания в составе основных средств, стоимостью свыше 20 000 руб. (п. 5 ПБУ 6/01)	Имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб. (п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ (НК РФ))	Нет	Нет	Нет
<b>1.2. Формирование первоначальной стоимости</b>						
1.2.1	Суммы, уплаченные продавцу основного средства (ОС) (за исключением налога на добавленную стоимость (НДС), который принимается к вычету)	Включаются в первоначальную стоимость ОС (п. 8 ПБУ 6/01)	То же (п. 1 ст. 257 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
1.2.2	Невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением основного средства	Включаются в первоначальную стоимость ОС (п. 8 ПБУ 6/01)	То же (п. 1 ст. 257 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
1.2.3	Расходы на транспортировку основного средства	Включаются в первоначальную стоимость ОС (п. 8 ПБУ 6/01)	То же (п. 1 ст. 257 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
1.2.4	Расходы на доведение основного средства до состояния, пригодного к использованию (например, монтаж)	Включаются в первоначальную стоимость ОС (п. 8 ПБУ 6/01)	То же (п. 1 ст. 257 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
1.2.5	Суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с покупкой основного средства	Включаются в первоначальную стоимость ОС (п. 8 ПБУ 6/01)	Учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 14, 15 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Временная разница, образующая отложенное налоговое обязательство	Нет	Нет
1.2.6	Проценты по кредитам, полученным для покупки основного средства, начисленные до его оприходования на балансе предприятия	Включаются в первоначальную стоимость ОС, если ОС – инвестиционный актив (п. 7 ПБУ 15/2008)	Учитываются в составе внереализационных расходов (ст. 269 НК РФ)	Временная разница, образующая отложенное налоговое обязательство	Нет	Нет
1.3	Переоценка объектов основных средств	Не проводится	Не проводится	Нет	Нет	Нет

№	Элементы учетной политики	Отражение в учетной политике		Влияние на прибыль	Отклонения	
		Для целей бухгалтерского учета	Для целей налогообложения		Нарушения бухгалтерского законодательства	Нарушения налогового законодательства
1.4	Определение срока полезного использования	В соответствии с Классификацией основных средств, утв. Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1	В соответствии с Классификацией основных средств, утв. Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1	Нет	Нет	Нет
1.5	Способ начисления амортизации	Линейный способ (п. 18 ПБУ 6/01)	Линейный способ (п. 1 ст. 259 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
1.6	Применение повышающих коэффициентов	Не применяются	Не применяются (ст. 259.3 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
1.7	Применение амортизационной премии	Не применяется	Не применяется (ст. 258 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
<b>2. Нематериальные активы</b>						
<b>2.1. Формирование первоначальной стоимости</b>						
2.1.1	Суммы, уплаченные продавцу нематериального актива (за исключением НДС, который принимается к вычету)	Включаются в первоначальную стоимость нематериальных активов (НМА) (п. 8 ПБУ 14/2007)	То же (п. 3 ст. 257 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
2.1.2	Невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением нематериального актива	Включаются в первоначальную стоимость НМА (п. 8 ПБУ 14/2007)	То же (п. 3 ст. 257 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
2.1.3	Суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с покупкой нематериального актива	Включаются в первоначальную стоимость НМА (п. 8 ПБУ 14/2007)	Учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 14, 15 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Временная разница, образующая отложенное налоговое обязательство	Нет	Нет
2.2	Переоценка объектов нематериальных активов	Не проводится	Не проводится	Нет	Нет	Нет
2.3	Определение срока полезного использования	Исходя из ожидаемого срока использования нематериального актива с целью получения экономической выгоды. По НМА с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется до его определения (п. 25 ПБУ 14/2007)	Исходя из полезного срока использования, обусловленного соответствующими договорами. По НМА с неопределенным сроком полезного использования – нормы амортизации в расчете на 10 лет (п. 2 ст. 258)	Временная разница, образующая отложенное налоговое обязательство или актив	Нет	Нет
2.4	Способ начисления амортизации	Линейный способ (п. 28 ПБУ 14/2007)	Линейный способ (п. 1 ст. 259 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
<b>3. Материально-производственные запасы</b>						
<b>3.1. Формирование фактической себестоимости</b>						
3.1.1	Суммы, уплаченные продавцу материалов (за исключением НДС, который принимается к вычету)	Включаются в фактическую себестоимость МПЗ (п. 6 ПБУ 5/01)	То же (п. 2 ст. 254 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
3.1.2	Невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением материалов	Включаются в фактическую себестоимость МПЗ (п. 6 ПБУ 5/01)	То же (п. 2 ст. 254 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
3.1.3	Расходы на транспортировку материалов	Включаются в фактическую себестоимость МПЗ (п. 6 ПБУ 5/01)	То же (п. 2 ст. 254 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
3.1.4	Расходы на доведение материалов до состояния, пригодного к использованию	Включаются в фактическую себестоимость МПЗ (п. 6 ПБУ 5/01)	То же (п. 2 ст. 254 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
3.1.5	Суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с покупкой материалов	Включаются в фактическую себестоимость МПЗ (п. 6 ПБУ 5/01)	Учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 14, 15 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Временная разница, образующая отложенное налоговое обязательство	Нет	Нет
3.2	Оценка материалов при их списании	По средней себестоимости (п. 16 ПБУ 5/01)	По средней себестоимости (п. 8 ст. 254 НК РФ)	Нет	Нет	Нет

№	Элементы учетной политики	Отражение в учетной политике		Влияние на прибыль	Отклонения	
		Для целей бухгалтерского учета	Для целей налогообложения		Нарушения бухгалтерского законодательства	Нарушения налогового законодательства
<b>4. Доходы</b>						
4.1	Доходы, относящиеся к нескольким отчетным периодам, дата признания которых не установлена	Признаются пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов	Признаются пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов	Нет	Нет	Нет
4.2	Доходы по сделкам по цене ниже рыночной	Не признаются доходами	Признаются доходами в соответствии со ст. 40 НК РФ	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство	Нет	Нет
<b>5. Расходы</b>						
5.1	Расходы на ремонт основных средств	Резерв на ремонт не создается, расходы признаются в том отчетном периоде, в котором были произведены в размере фактических затрат	Резерв на ремонт не создается, расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором были произведены в размере фактических затрат (ст. 260 НК РФ)	Нет	Нет	Нет
5.2	Расходы на оплату отпусков, а также ежегодные выплаты за выслугу лет и по итогам работы за год	Резерв не создается	Резерв не создается	Нет	Нет	Нет
5.3	Расходы на формирование резерва по сомнительным долгам	Резерв не создается	Резерв не создается	Нет	Нет	Нет
5.4	Состав прямых расходов по производственной деятельности и косвенных расходов	К прямым расходам относятся: • материальные затраты; • расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг; • суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда; • суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг. К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, кроме прочих	К прямым расходам относятся (ст. 318 НК РФ): • материальные затраты; • расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, работ, услуг; • суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда; • суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг. К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, кроме внереализационных	Нет	Нет	Нет
<b>6. Признание доходов и расходов</b>						
6.1	Метод признания доходов и расходов	Доходы и расходы признаются исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Доходы и расходы признаются по методу начисления (ст. 271, 272 НК РФ)	Может возникнуть временная разница	Нет	Нет

**Сверка показателей бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли**

Сопоставление бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли позволяет [5, с. 12]:

- выявить и классифицировать различия между суммами бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли для расчета постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств;
- проверить правильность расчета налогооблагаемой прибыли, постоянных и отложенных налогов;
- обнаружить отклонения, возникшие вследствие ошибок в бухгалтерском и налоговом учете прибыли.

Для сверки бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли используется следующая формула:

$$НП = БП + ВВР - НВР + ППР - ОПР, \quad (1)$$

где

**НП** – налогооблагаемая прибыль;

**БП** – бухгалтерская прибыль;

**ВВР** – вычитаемые временные различия;

**НВР** – налогооблагаемые временные различия;

**ППР** – положительные постоянные различия, которые увеличивают налогооблагаемую прибыль;

**ОПР** – отрицательные постоянные различия, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Результаты сверки показателей бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли по данным ООО «Трейд Инжиниринг» могут быть отражены в рабочем документе, формат которого представлен в табл. 2.

Таблица 2

**РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ «СВЕРКА ПОКАЗАТЕЛЕЙ  
БУХГАЛТЕРСКОЙ И НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ ПРИБЫЛИ  
ООО «ТРЕЙД ИНЖИНИРИНГ» ЗА 2009 г.»**

Показатель	Источник	Сумма, руб.
1. Бухгалтерская прибыль (прибыль до налогообложения)	Отчет о прибылях и убытках (стр. 140)	8 968 968
2. Вычитаемые временные разницы	Расчет налоговой базы	-
3. Налогооблагаемые временные разницы	Расчет налоговой базы	1 289 886
4. Положительные постоянные разницы	Расчет налоговой базы	2 055 047
5. Отрицательные постоянные разницы	Расчет налоговой базы	-
6. Налогооблагаемая прибыль (налоговая база по налогу на прибыль) (1 + 2 - 3 + 4 - 5)	Расчет налоговой базы	9 734 129
7. Налогооблагаемая прибыль (налоговая база по налогу на прибыль)	Налоговая декларация по налогу на прибыль (строка 100 Листа 02)	9 734 129
8. Отклонения (6-7)	Расчет	-

Результаты сверки бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли ООО «Трейд Инжиниринг» за 2009 г. свидетельствуют о том, что налогооблагаемая прибыль (налоговая база по налогу на прибыль), определенная расчетным путем, соответствует сумме налоговой базы по налогу на прибыль, отраженной в налоговой декларации, что подтверждает правильность расчета налогооблагаемой прибыли.

### Проверка правильности расчета текущего налога на прибыль

Проверка правильности расчета текущего налога на прибыль базируется на сверке показателей бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли.

Сумма текущего налога на прибыль по данным налогового учета определяется на основе суммы налогооблагаемой прибыли и ставки налога на прибыль и отражается в налоговой декларации по налогу на прибыль:

$$ТНП = НП * Ст, \quad (2)$$

где

**ТНП** – текущий налог на прибыль;

**Ст** – ставка налога на прибыль.

Сумма текущего налога на прибыль по данным бухгалтерского учета определяется путем корректировки условного расхода по налогу на прибыль. Для определения суммы текущего налога на прибыль по данным бухгалтерского учета необходимо умножить обе части выражения для расчета налогооблагаемой прибыли (1) на ставку налога на прибыль:

$$ТНП = УР + ОНА - ОНО + ПНО - ПНА, \quad (3)$$

где

**УР** – условный расход по налогу на прибыль;

**ОНА** – отложенные налоговые активы;

**ОНО** – отложенные налоговые обязательства;

**ПНО** – постоянные налоговые обязательства;

**ПНА** – постоянные налоговые активы.

Текущий налог на прибыль, рассчитанный по данным бухгалтерского учета, отражается в отчете о прибылях и убытках. Сумма текущего налога на прибыль, определенного по данным налогового учета, должна соответствовать сумме текущего налога на прибыль, рассчитанного по данным бухгалтерского учета. Соответствие указанных показателей свидетельствует о правильности расчета текущего налога на прибыль.

Результаты проверки правильности расчета и соответствия данных бухгалтерского и налогового учета по текущему налогу на прибыль могут быть отражены в соответствующем рабочем документе, представленном в табл. 3.

Результаты проверки формирования и отражения в учете текущего налога на прибыль по данным ООО «Трейд Инжиниринг» за 2009 г. свидетельствуют о том, что сумма налога на прибыль, рассчитанная на основе данных бухгалтерского учета и отраженная в отчете о прибылях и убытках, соответствует сумме налога на прибыль, рассчитанной по правилам налогового учета и отраженной в налоговой декларации по налогу на прибыль, что подтверждает правильность расчета текущего налога на прибыль.

### Проверка правильности расчета отложенных налогов на основе регистров бухгалтерского и налогового учета и налогового баланса

Указанная контрольная процедура позволяет произвести сверку показателей отложенных налоговых активов и обязательств, рассчитанных методом отсрочки (в соответствии с ПБУ 18/02) на основе регистров бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов и балансовым методом (в соответствии с МСФО 12) на основе составления налогового баланса.

Налоговый баланс, так же как и бухгалтерский, состоит из двух частей (актива и пассива), итоги которых должны быть равны. Модель налогового баланса широко используется в зарубежной практике. Активы и обязательства, отражаемые в налоговом балансе, представляют собой величины, характеризующие налоговые последствия возмещения (погашения) соответствующих активов (обязательств), признанных в бухгалтерском учете (налоговая база актива или обязательства). Форма налогового баланса разрабатывается предприятием самостоятельно, однако, для повышения эффективности контрольных процедур целесообразно обеспечить ее соответствие форме бухгалтерского баланса.

Для расчета отложенных налогов на основе налогового баланса определяется сальдо временных разниц:

$$ВВР_с(НВР_с) = ТС - НБ, \quad (4)$$

где

**ВВР<sub>с</sub>(НВР<sub>с</sub>)** – сальдо вычитаемых (налогооблагаемых) временных разниц;

**ТС** – текущая стоимость актива (обязательства) для целей бухгалтерского учета;

**НБ** – налоговая база актива (обязательства).

Результаты сопоставления показателей бухгалтерского и налогового балансов ООО «Трейд Инжиниринг» могут быть отражены в рабочем документе, представленном в табл. 4.

Таблица 3

РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ «ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ТЕКУЩЕГО НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПО ДАННЫМ ООО «ТРЕЙД ИНЖИНИРИНГ» ЗА 2009 г.»

№	Объекты контроля	По данным бухгалтерского учета (налоговой декларации)				По данным внутрихозяйственного контроля	
		Сумма, руб.	Дебет	Кредит	Источник	Сумма, руб.	Выявленные отклонения, руб. (гр. 7 – гр. 3)
<b>По данным налогового учета</b>							
1	Налогооблагаемая прибыль (НП)	9 734 129	×	×	Налоговая декларация по налогу на прибыль (строка 100 Листа 02)	9 734 129	-
2	Ставка налога на прибыль	20%	×	×	Статья 284 НК РФ	20%	-
3	Текущий налог на прибыль	1 946 826	×	×	Налоговая декларация по налогу на прибыль (строка 180 Листа 02)	1 946 826	-
<b>По данным бухгалтерского учета</b>							
1	Бухгалтерская прибыль	8 968 968	90-9 99	99 91-9	Отчет о прибылях и убытках (строка 140)	8 968 968	-
2	Условный расход (УР) по налогу на прибыль	1 793 794	99 с «УР по налогу на прибыль»	68 с «Расчеты по НП»	-	1 793 794	-
3	Вычитаемые временные разницы	-	×	×	Расчет	-	-
4	Отложенные налоговые активы	-	-	-	Отчет о прибылях и убытках (строка 141)	-	-
5	Налогооблагаемые временные разницы	1 289 886	×	×	Расчет	1 289 886	-
6	Отложенные налоговые обязательства	257 977	68 с «Расчеты по НП»	77	Отчет о прибылях и убытках (строка 142)	257 977	-
7	Положительные постоянные разницы	2 055 047	×	×	Расчет	2 055 047	-
8	Постоянные налоговые обязательства (ПНО)	411 009	99 с «ПНО»	68 с «Расчеты по НП»	Отчет о прибылях и убытках (строка 200)	411 009	-
9	Отрицательные постоянные разницы	-	×	×	Расчет	-	-
10	Постоянные налоговые активы	-	-	-	Отчет о прибылях и убытках (строка 200)	-	-
11	Текущий налог на прибыль	1 946 826	×	×	Отчет о прибылях и убытках (строка 150)	1 946 826	-

Таблица 4

РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ «ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ РАСЧЕТА ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ НА ОСНОВЕ НАЛОГОВОГО БАЛАНСА ПО ДАННЫМ ООО «ТРЕЙД ИНЖИНИРИНГ»

Тыс. руб.

Показатель	На 1 января 2009 г.			На 31 декабря 2009 г.		
	Текущая стоимость ТС	Налоговая база НБ	Сальдо временных разниц (ТС – НБ)	Текущая стоимость ТС	Налоговая база НБ	Сальдо временных разниц (ТС – НБ)
<b>I. Внеоборотные активы</b>						
Нематериальные активы	15	15	-	13	13	-
Основные средства	37 147	36 762	+385	43 701	42 026	+1 675
Незавершенное строительство	652	652	-	-	-	-
Итого по разделу I	37 814	37 429	+385	43 714	42 039	+1 675
<b>II. Оборотные активы</b>						
Запасы	5 666	5 666	-	24 409	24 409	-
Налог на добавленную стоимость	703	703	-	1 393	1 393	-
Дебиторская задолженность	14 222	14 222	-	42 380	42 380	-
Краткосрочные финансовые вложения	1 373	1 373	-	-	-	-
Денежные средства	27 986	27 986	-	24 240	24 240	-
Итого по разделу II	49 951	49 951	-	94 423	94 423	-
<b>БАЛАНС</b>	<b>87 765</b>	<b>87 380</b>	<b>+385</b>	<b>136 136</b>	<b>134 461</b>	<b>+1 675</b>
<b>III. Капитал и резервы</b>						
Уставный капитал	10	10	-	10	10	-
Нераспределенная прибыль	7 241	6 856	+385	13 475	11 800	+1 675
Итого по разделу III	7 251	6 866	+385	13 485	11 810	+1 675

Показатель	На 1 января 2009 г.			На 31 декабря 2009 г.		
	Текущая стоимость ТС	Налоговая база НБ	Сальдо временных разниц (ТС – НБ)	Текущая стоимость ТС	Налоговая база НБ	Сальдо временных разниц (ТС – НБ)
IV. Долгосрочные обязательства						
Отложенные налоговые обязательства	77	77	-	335	335	-
Итого по разделу IV	77	77	-	335	335	-
V. Краткосрочные обязательства						
Займы и кредиты	559	559	-	-	-	-
Кредиторская задолженность	79 878	79 878	-	122 317	122 317	-
Итого по разделу V	80 438	80 438	-	122 317	122 317	-
БАЛАНС	87 765	87 380	+385	136 136	134 461	+1 675

Затем рассчитывается сальдо отложенных налоговых активов (обязательств) как произведение сальдо соответствующих временных разниц и ставки налога на прибыль:

$$ОНА_{с(ОНО_{с})} = ВВР_{с(НВР_{с})} * Ст, \quad (5)$$

где

$ОНА_{с(ОНО_{с})}$  – сальдо **ОНА (ОНО)**;

$Ст$  – ставка налога на прибыль.

В целом сальдо отложенных налоговых активов (обязательств), определенные балансовым методом и в соответствии с ПБУ 18/02, должны совпадать. По состоянию на начало и конец отчетного периода должно выполняться равенство [5, с. 17]:

$$ОНА_{с(ОНО_{с})} = ББ_{ОНА(ББ_{ОНО})}, \quad (6)$$

где  $ББ_{ОНА(ББ_{ОНО})}$  – сальдо **ОНА (ОНО)**, отраженное в бухгалтерском балансе.

Указанная сверка позволяет убедиться в правильности расчета и последовательности представления отложенных налогов в бухгалтерской отчетности.

### Проверка взаимосвязки показателей налогообложения прибыли в бухгалтерской отчетности

Взаимная увязка показателей налогообложения прибыли в бухгалтерской отчетности представляет собой сопоставление отложенных налогов, отраженных в бухгалтерском балансе и в отчете о прибылях и убытках, в целях выявления технических ошибок, допущенных при составлении отчетных форм.

В бухгалтерском балансе для отражения сальдо отложенных налоговых активов предусмотрена специальная одноименная строка 145, а для отражения сальдо отложенных налоговых обязательств – одноименная строка 515. Указанные показатели представляют собой суммы отложенных налогов, начисленных как за отчетный, так и за предшествующие периоды нарастающим итогом.

В отчете о прибылях и убытках для отражения отложенных налоговых активов и обязательств предусмотрены соответственно строки 141 «Отложенные налоговые активы» и 142 «Отложенные налоговые обязательства». В отчете о прибылях и убытках отражаются показатели отложенных налоговых активов и обязательств, начисленных за отчетный период. Такие показатели влияют на текущий налог и чистую прибыль отчетного периода. Соответственно, взаимная увязка этих показателей, отражаемых в форме №1 и форме №2, может быть представлена в виде формулы [5, с. 16]:

$$\begin{aligned} & ОПУ_{СТР141(ОПУ_{СТР142})} = \\ & = ББ_{СТР145К(ББ_{СТР515К})} - ББ_{СТР145Н(ББ_{СТР515Н})}, \quad (7) \end{aligned}$$

где

$ОПУ_{СТР141(ОПУ_{СТР142})}$  – начисленные за период **ОНА (ОНО)**, отраженные по строке 141 (строке 142) отчета о прибылях и убытках;

$ББ_{СТР145К(ББ_{СТР515К})}$  – сальдо **ОНА (ОНО)**, отраженное по строке 145 (строке 515) бухгалтерского баланса на конец отчетного периода;

$ББ_{СТР145Н(ББ_{СТР515Н})}$  – сальдо **ОНА (ОНО)**, отраженное по строке 145 (строке 515) бухгалтерского баланса на начало отчетного периода.

Разница между сальдо отложенных налоговых активов (обязательств) на конец и начало отчетного периода представляет собой влияние этих показателей на величину чистой прибыли за отчетный период.

Результаты проверки правильности отражения отложенных налогов в бухгалтерской отчетности могут быть отражены в рабочем документе, представленном в табл. 5.

Таблица 5

#### РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ «ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ ОТРАЖЕНИЯ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ООО «ТРЕЙД ИНЖИНИРИНГ»

Вид отложенного налога	Сальдо на 31.12.2009 (ББ)	Сальдо на 01.01.2009 (ББ)	Сумма начисленного отложенного налога (ОПУ)	Расчет (2 - 3 = 4)
1	2	3	4	5
ОНО	335	77	258	335 - 77 = 258

Результаты проверки свидетельствуют о соответствии сумм отложенного налогового обязательства, отраженных в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках.

Таким образом, результаты проведенных процедур внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли по данным ООО «Трейд Инжиниринг» свидетельствуют о правильности расчетов по налогу на прибыль и отражения показателей налогообложения в бухгалтерской отчетности.

Все предложенные процедуры внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли (кроме процедуры оценки учетной политики) должны осуществляться ежемесячно (ежеквартально) и являются процедурами последующего контроля. Вместе с тем, при отражении хозяйственных операций должен осуществляться текущий контроль полноты и правильности их отражения в бухгалтерском и налоговом учете.

Контрольные действия (процедуры контроля) осуществляют субъекты внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли – конкретные лица, на кото-

рых возложены обязанности по проверке расчетов по налогу на прибыль. Субъектами внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли могут быть руководитель, работники бухгалтерской, налоговой службы предприятия, а также внутренние аудиторы (при наличии в структуре предприятия отдела внутреннего аудита, отдела внутреннего контроля).

Применение контрольных процедур осуществляется в рамках контрольной среды. Контрольная среда как элемент системы внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли – это осведомленность и адекватные действия руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержание системы внутрихозяйственного контроля. Основными элементами контрольной среды являются [6, с. 32]:

- этические ценности;
- философия и стиль управления;
- организационная структура;
- процесс распределения полномочий и ответственности;
- компетентность персонала.

Основу формирования эффективной контрольной среды составляет регламентация и стандартизация внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли: разработка внутренних положений (стандартов) и комплекта рабочих документов, отчетных форм, учитывающих особенности проведения контрольных процедур, а также своевременное внесение изменений в стандарты и доведение до лиц, осуществляющих контрольные действия.

Результаты внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли представляют собой элементы выхода системы внутрихозяйственного контроля в виде внутренних отчетов, формируемых на основе анализа рабочих документов и направляемых руководству и собственникам предприятия.

Таким образом, внутрихозяйственный контроль налогообложения прибыли является эффективным инструментом управления риском инновационной деятельности предприятия. Возрастание роли внутрихозяйственного контроля требует дальнейшего совершенствования его методики.

## Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Текст]: часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ (с изм.) // Собр. законодательства РФ. – 2000. – №32. – Ст. 3340.
2. Учет расчетов по налогу на прибыль [Текст]: ПБУ 18/02: утв. приказом М-ва финансов РФ от 19 нояб. 2002 г. №114н (с изм.) // Российская газета. – 2003. – №4.
3. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: 2008: изд. на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 2008. – 1100 с.
4. Мельник М.В. и др. Ревизия и контроль [Текст] / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин; под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: КНОРУС, 2007. – 640 с.
5. Семенова М.В. Проверяем правильность начисления налога на прибыль [Текст] / М.В. Семенова // Бухгалтерский учет. – 2006. – №13. – С. 13-19.
6. Соколов Б. Внутренний контроль и аудит [Текст] / Б. Соколов // Аудит и налогообложение. – 2008. – №12. – С. 31-37.

## Ключевые слова

Риск инновационной деятельности; управление рисками; внутрихозяйственный контроль; внутрихозяйственный контроль налогообложения прибыли; система внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли; объекты внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли; процедуры внут-

рихозяйственного контроля налогообложения прибыли; контрольная среда; субъекты внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли; бухгалтерская прибыль; налогооблагаемая прибыль; текущий налог на прибыль; отложенные налоги; налоговый баланс.

*Корнеева Татьяна Анатольевна*

*Плаксина Ирина Анатольевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Представленная к публикации статья затрагивает актуальную в условиях современной рыночной экономики проблему управления риском инновационной деятельности предприятия на основе механизма внутрихозяйственного контроля факторов инновационного риска. Авторами предложен эффективный инструмент управления инновационным риском – внутрихозяйственный контроль налогообложения прибыли, обеспечивающий управление факторами инновационного риска, связанными с налогообложением прибыли.

В данной работе сформулировано авторское определение внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли, четко определены его цель и задачи, рассмотрена структура системы внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли. Определены объекты внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли и предложена авторская методика, включающая процедуры предварительного и последующего контроля. Научная новизна работы заключается в разработке теоретических основ организации системы внутрихозяйственного контроля налогообложения прибыли на предприятии.

Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, имеет научную и практическую значимость, рекомендуется к публикации.

*Ашмарина С.И., д.э.н., профессор, зав. кафедрой прикладного менеджмента ГОУ ВПО «Самарский государственный экономический университет»*

## 1.3. INTRAECONOMIC CONTROL OF THE TAXATION OF PROFIT AS THE TOOL FOR RISK MANAGEMENT OF INNOVATIVE ACTIVITY OF THE ENTERPRISE

T.A. Korneeva, the Doctor of Science (Economic), the Professor of Chair of Accounting and the Economic Analysis, the Samara State Economic University;

I.A. Plaksina, the Assistant of Chair of Accounting, the Analysis and Audit, the Samara Branch the Higher School of Privatization and Business-institute

In work the essence and the mechanism of intraeconomic control of the taxation of profit as effective tool for risk management of innovative activity of the enterprise in the conditions of market economy on the basis of management of factors of the innovative risk connected with the taxation of profit are considered. Author's definition is made and the basic procedures of intraeconomic control of the taxation of profit are offered, forms of working papers are developed for reflection of results of performance of procedures of control.

## Literature

1. The Tax code of the Russian Federation (a part 2) [The text] from August, 5th, 2000 №117-FZ (It is accepted by the State Duma of Federal Assembly of the Russian Federation on July, 19th 2000) (with changes) // Collection of Laws of the Russian Federation. – 2000. – №32, art. 3340.
2. Position on accounting «The Account of calculations under the profit tax» 18/02 [The text]. It is confirmed by the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from November, 19th, 2002 №114n (It is registered in the Ministry of

- Justice of the Russian Federation 31.12.2002 №4090) (with changes) // The Russian newspaper. – 2003. – №4.
3. International Financial Reporting Standards: the edition in Russian [The text]. – M: Askeri-ASSA, 2008. – 1100 p.
  4. M.V. Melnik. Revision and control [The text] / M.V. Melnik, A.S. Panteleev, A. L. Zvezdin: under the editorship of prof. M.V. Melnik. – M: KNORUS, 2007. – 640 p.
  5. M.V. Semenova. Check correctness of charge of the profit tax [The text] //Accounting. – 2006. – №13. – P. 13-19.
  6. B. Sokolov. Internal control and audit [The text] // Audit and the taxation. – 2008. – №12. – P. – 31-37.

### **Keywords**

Risk of innovative activity; risk management; entraeconomic control; entraeconomic control of the taxation of profit; system of intraeconomic control of the taxation of profit; objects of intraeconomic control of the taxation of profit; procedures of intraeconomic control of the taxation of profit, control environment; subjects of intraeconomic control of the taxation of profit; accounting profit; taxable profit; the current profit tax; deferred taxes, tax balance.