

НАЛОГОВЫЙ АУДИТ КАК ОТДЕЛЬНЫЙ ЭЛЕМЕНТ В СИСТЕМЕ ОБЩЕГО АУДИТА

УДК 336.2

Алексей Фаритович Ахметшин,
аспирант, преподаватель каф. Приклад-
ной информатики в экономике Москов-
ского государственного университета
экономики, статистики и информатики
(МЭСИ)
Тел.: (495) 442-80-98
Эл. почта: afakhmetshin@mesi.ru

В статье раскрываются общие понятия аудита, цели и сущность налогового аудита, определяются методики расчета налогового бремени, описывается соотношение общего и налогового аудита. Проводится сравнительный анализ с целью определения налогового аудита в качестве отдельного элемента системы общего аудита. Приводится заключение о целесообразности проведения мероприятий по налоговому аудиту для целей снижения налоговых рисков экономических субъектов.

Ключевые слова: *налоговый аудит, аудит налогообложения, общий аудит, налоговое бремя, экономический субъект, бухгалтерский учет, налоговый учет, аудиторская проверка.*

Aleksey F. Akhmetshin,
Post-graduate student, Lecturer, the
Department of Applied Informatics in Eco-
nomics, Moscow State University of Eco-
nomics, Statistics and Informatics (MESI)
Tel.: (495) 442-80-98
E-mail: afakhmetshin@mesi.ru

TAX AUDIT AS A SEPARATE ITEM IN THE SYSTEM OF GENERAL AUDIT

The article describes General concepts of the audit, the purpose and the essence of the tax audit, determines the methods of calculation of the tax burden, describes the ratio of the total and tax audit. Comparative analysis with the purpose of definition of tax audit as a separate element of the system of General audit is given. Conclusion about expediency of holding events for tax audit for the purpose of reduction of tax risks of economic entities is made.

Keywords: *tax audit, tax, general audit, tax burden, economic subject, accounting, tax accounting, auditing.*

1. Понятие аудита, сущность и цели налогового аудита

Как и в зарубежных странах, в России заказчиками аудита являются банки, потенциальные инвесторы и непосредственно собственники предприятий. Каждый заказчик заботится о своих интересах и необходимость контроля со стороны аудиторов является важным аспектом в функционировании любого предприятия.

После того, как Россия перешла к рыночной форме экономики, появились новые формы контроля, одной из которых и является аудит.

С точки зрения системы управления, аудит – это особая организационная форма контроля и часть функции управления в отношении субъекта экономических систем. Как внутренний, так и внешний аудит является инструментом, контролирующим субъекты экономических систем. Независимо от организационно-правовой формы экономического субъекта, аудит этого субъекта является необходимым элементом оперативного контроля и принятия решения о правильности ведения учета и достоверности его показателей (финансовое положение, начисленные налоги и т.д.). В настоящее время основные принципы осуществления аудиторской деятельности закреплены Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» [1], а также Правилами (стандартами) осуществления аудиторской деятельности [2].

Важнейшее требование, предъявляемое к аудиту – это необходимость обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит значительных искажений. Разумная уверенность – это общий подход, связанный с процессом накопления аудиторских доказательств, на основе которых аудитор делает заключение (аудиторское заключение) об отсутствии существенных искажений в финансовой отчетности. Основные аналитические методы получения аудиторских доказательств следующие [2]:

1. Проверка арифметических расчетов (пересчет);
2. Инвентаризация;
3. Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций;
4. Подтверждение;
5. Устный опрос;
6. Проверка документов;
7. Прослеживание;
8. Аналитические процедуры;
9. Подготовка альтернативного баланса.

Все вышеперечисленные методы известны и описаны в рабочем стандарте аудита Российской Федерации «Аудиторские доказательства».

В отношении контроля над деятельностью экономических субъектов цель аудита – подтверждение достоверности показателей учета результатов финансово-хозяйственной деятельности и отчетности этих субъектов, соответствия этих показателей требованиям законодательства Российской Федерации.

В налоговых системах аудит принято называть налоговым аудитом (аудит налогообложения) или аудитом системы налогообложения предприятий (АСНП). АСНП позволяет экономическому субъекту вовремя выявить и устранить ошибки в налоговом учете и отчетности по налогам, что позволяет существенно снизить риск потери финансовой устойчивости данного субъекта. АСНП также способствует повышению эффективности фискальной политики государства посредством осуществления контроля собираемости налогов [4].

Налоговый аудит – один из наиболее востребованных видов аудиторских услуг. Аудит налогообложения – это независимая экспертная проверка

систем бухгалтерского и налогового учета организации на предмет выявления следующих аспектов:

1. Точности формирования налогооблагаемой базы по каждому из видов налогов, а также исчисления и уплаты налогов и сборов за определенный период времени;

2. Состояния расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;

3. Соответствия систем бухгалтерского и налогового учета положениям действующего законодательства.

Аудит налогообложения позволяет объективно оценивать финансовый (бухгалтерский) учет в компании, выявлять правильность расчетов и уплаты налогов за отчетный период и состояние расчетов с бюджетными и внебюджетными фондами. Результат аудита налогообложения – оценка налоговых рисков предприятия и сведение их к минимуму. Итоги данного вида аудита – профессиональные рекомендации по исправлению обнаруженных ошибок.

Налоговый аудит позволяет избежать налоговых рисков и ответственности (штрафы и пени), вследствие чего экономический субъект может заранее предупредить нежелательные финансовые последствия проверок налоговых инспекторов. Понятие «налоговый аудит» появилось относительно недавно. До сих пор не решено окончательно, как именно нужно трактовать данное понятие, вследствие чего приходится оперировать разными определениями.

В настоящее время действует Методика аудиторской деятельности (далее – Методика) [3]. В соответствии с Методикой под налоговым аудитом понимается выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюд-

жеты различных уровней и внебюджетные фонды. По всей видимости определение, данное в Методике, наиболее четко отражает сущность налогового аудита.

Объектом налогового аудита являются бухгалтерская и налоговая отчетность экономического субъекта, а также его первичные документы, налоговые регистры, договоры и другие документы. Налоговый аудит преследует три основные цели:

1. Определение правильности исчисления суммы налогов, которые подлежат к уплате;

2. Предупреждение штрафных санкций, связанных с нарушением законодательства по налогам и сборам;

3. Предоставление руководству проверяемой организации необходимой информации для последующей оптимизации налогообложения данной организации.

При проведении налогового аудита решаются следующие задачи:

1. Аудит налоговых обязательств на предмет соответствия исчисляемых и уплачиваемых налогов нормам налогового законодательства;

2. Планирование и оптимизация налогообложения;

3. Диагностика проблемных мест налогообложения при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;

4. Анализ методики исчисления налоговых выплат и использования налоговых льгот с учетом корпоративной структуры и правовых отношений с контрагентами;

5. Проверка правильности составления деклараций и расчетов клиента-организации по всем, либо по отдельным видам уплачиваемых им налогов.

При этом в процессе осуществления налогового аудита оценивается:

1. Соответствие налогового учета экономического субъекта требованиям нормативных актов, которые регулируют порядок ведения налогового учета и составление налоговой отчетности в Российской Федерации;

2. Соответствие налоговой отчетности экономического субъекта данным первичного учета и све-

дениям о деятельности субъекта, которые имеются у аудиторской организации в период осуществления проверки;

3. Финансовые последствия искажений, которые могут быть найдены в налоговом учете, и пути их ликвидации;

4. Необходимость внесения некоторых изменений в методику налогового учета, которая применяется субъектом.

Согласно п. 2.9.3 Методики [3] этап проверки и подтверждения правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды может проводиться как по всем налогам и сборам, так и лишь по отдельным их видам и вопросам, которые интересуют лицо, заказавшее проведение налогового аудита. Исходя из сказанного, аудит налогообложения возможно классифицировать как комплексный налоговый аудит и, соответственно, тематический налоговый аудит. Комплексный налоговый аудит – это проверка правильности составления деклараций и расчетов по всем налогам, которые уплачиваются организацией за год. Тематический налоговый аудит – это проверка правильности составления деклараций и расчетов по отдельным видам налогов, которые уплачиваются организацией за определенный период.

Помимо указанных двух видов налогового аудита на практике существует также некий структурный налоговый аудит, смысл которого заключается в проверке правильности составления деклараций и расчетов по отдельным видам налогов, уплачиваемых юридическим лицом по месту расположения его обособленных подразделений. Данный вид аудита особенно актуален и популярен для крупных предприятий или финансово-промышленных групп, имеющих разветвленную сеть обособленных подразделений.

Исходя из изложенного выше, можно всецело утверждать, что аудит налогообложения в Российской Федерации хоть и не является обязательным, но все же вполне распространён и имеет тенденции к развитию.

2. Методики проведения налогового аудита

Для периодического проведения аудита налогообложения предприятий существуют следующие численные методики, которые основаны на разных подходах и чувствительны к изменению различных параметров, дающие в совокупности объективное и разностороннее представление о величине и структуре налогового бремени [4]:

1. *Методика Департамента налоговой политики Министерства финансов*. Данная методика тяжесть налогового бремени оценивает отношением всех уплаченных предприятием налогов к выручке. Показатель налогового бремени позволяет определить долю налогов в выручке, но не характеризует при этом влияние налогов на финансовое состояние экономического субъекта, так как не учитывает отношение каждого налога к выручке от реализации.

Согласно данной методике налоговое бремя (NA) определяется по формуле:

$$NA = \frac{N_{total}}{V} \times 100\%,$$

где

N_{total} – общая сумма начисленных за период налогов,

V – выручка от реализации.

2. *Методика М.Н. Крейниной*. Суть данной методики заключается в сопоставлении налога и источника его уплаты. Интегральным показателем в методике М.Н. Крейниной выступает прибыль экономического субъекта, к которой и приводится сумма всех налогов. При определении налогового бремени (налоговой нагрузки) по данной методике специалисты исходят из идеальной ситуации, когда экономический субъект вообще не платит налогов. Рассматриваемая методика является эффективным средством анализа воздействия прямых налогов на финансовое состояние экономического субъекта, но недооценивает при этом влияние косвенных налогов.

Согласно данной методике налоговое бремя (NA) определяется по формуле:

$$NA = \frac{V - Z_{pr} - P_f}{V - Z_{pr}},$$

где

V – выручка от реализации,

Z_{pr} – затраты на производство реализованных товаров (работ, услуг) без учета косвенных налогов,

P_f – прибыль после налогообложения (чистая прибыль).

3. *Методика А. Кадушина и Н. Михайловой*. Данная разновидность методики налогового аудита является количественной. Налоговую нагрузку предлагается оценивать как долю отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, созданной конкретным экономическим субъектом. Интегральный показатель позволяет усреднить оценку налоговой нагрузки для различных типов производств. При использовании методики А. Кадушина и Н. Михайловой возникает возможность просчитать влияние повышения или понижения налоговых ставок и увеличения льгот на темпы развития организации. Недостатком при этом является тот факт, что в расчет не приняты такие налоги как налог на имущество и другие налоги, влияние которых на финансовое состояние организации сложно признать незначительным.

Согласно данной методике налоговое бремя (NA) определяется по формуле:

$$NA = (D_{sb} / ChA) / (P_f / ChA),$$

где

D_{sb} – данные баланса,

ChA – чистые активы,

P_f – прибыль после налогообложения (чистая прибыль).

4. *Методика Е.А. Кировой*. Данный вид методики определяет абсолютный и относительный показатель налоговой нагрузки. Абсолютная налоговая нагрузка экономического субъекта – это абсолютная величина налоговых обязательств перед бюджетом. При этом данный показатель не отражает напряженности налоговых обязательств экономического субъекта, вследствие чего дополнительно рассчитывается показатель относительной налоговой нагрузки – отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости. Достоинством данной методики является

то, что она позволяет сравнивать налоговую нагрузку организаций вне зависимости от их отраслевой принадлежности. Однако эта методика не учитывает влияние таких показателей как фондоемкость, трудоемкость, рентабельность, оборачиваемость оборотных активов и не позволяет прогнозировать изменение деловой активности фирмы в зависимости от изменения количества налогов, налоговых ставок и льгот.

Абсолютная налоговая нагрузка по методике Е. А. Кировой.

$$NA_{4ab} = N_{total} + N_{dop},$$

где

N_{total} – общая сумма начисленных за период налогов,

N_{dop} – начислено пеней и недоимок по решению налогового органа экономического субъекту i за период j .

Относительная налоговая нагрузка по методике Е.А. Кировой.

$$NA4 = \frac{NA_{4ab} + W + ESN + NSPZ}{VVS} \times 100\%,$$

где

NA_{4ab} – абсолютная налоговая нагрузка по методике 4,

W – затраты на оплату труда,

ESN – начислено единого социального налога,

$NSPZ$ – начислено взносов на страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний,

VVS – вновь созданная стоимость.

5. *Методика М.И. Литвина*. Методика М.И. Литвина связывает показатель налоговой нагрузки с числом налогов и других обязательных платежей, а также со структурой налогов экономических субъектов и механизмом взимания налогов. Помимо общего показателя налоговой нагрузки в методике активно используются частные показатели, определяемые как некое соотношение отдельных налогов и групп налогов с конкретными источниками платежа. Используя данные показатели, можно определять оптимальную налоговую нагрузку в зависимости от отраслевой принадлежности экономического субъекта.

6. Методика Т.К. Островенко.

Данная методика делит частные и обобщающие показатели налоговой нагрузки. К обобщающим показателям относятся налоговая нагрузка на доходы экономического субъекта, налоговая нагрузка на финансовые результаты, налоговая нагрузка на собственный капитал, налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения, и налоговая нагрузка в расчете на одного работника. Более конкретные и информативные частные показатели вычисляются по источникам возмещения: себестоимости, выручки от реализации, финансовых результатов, чистой прибыли и фондов специального назначения. Плюсом данной методики является то, что она позволяет с различной степенью детализации в зависимости от поставленной управленческой задачи рассчитать налоговую нагрузку.

Согласно данной методике налоговое бремя (NA) определяется по формуле:

$$NA_5 = NN_v + NN_s + NN_z + NN_f + NN_{im},$$

где

NN_v – налоговая нагрузка на выручку от реализации,

NN_s – налоговая нагрузка на себестоимость,

NN_z – налоговая нагрузка на затраты,

NN_f – налоговая нагрузка на фонд оплаты труда,

NN_{im} – налоговая нагрузка на имущество предприятия

Для осуществления оптимизации ВВНОХО (валовые внутренние налоговые отчисления на хозяйственные операции) можно рассмотреть метод микробалансов, суть которого заключается в следующем: чтобы оценить тот или иной вариант экономической деятельности предприятия в разных условиях хозяйствования выделяются крупные блоки хозяйственных операций, включающие главные отличия. Эти блоки оформляются в виде бухгалтерских проводок и выполняются расчеты балансов для каждого из них. Сравнение полученных микробалансов позволит выбрать более выгодный вариант.

3. Соотношение общего и налогового аудита

В настоящее время проводятся исследования относительно соотношения общего и налогового аудита. Некоторые авторы считают, что эти два направления аудита взаимно пересекаются, т.е. в процессе общего аудита проводится и налоговый аудит. Однако, это не совсем так. При проведении аудита бухгалтерской отчетности аудитором проверяются вопросы правильности исчисления и уплаты налогов только выборочным способом (в отличие от налогового аудита) и получаемый в результате объем выборки, содержащий сведения о достоверности бухгалтерской отчетности, является недостоверным по отношению к налоговой отчетности. Соответственно, именно поэтому помимо обязательных процедур общего аудита многие организации отдельно указывают в договорах с аудиторскими компаниями объем работ и по налоговому аудиту. Для относительно небольших организаций отсутствие работ по осуществлению налогового аудита влечёт за собой значительные налоговые риски, чего нельзя сказать про более крупные предприятия (большие обороты капитала, территориально-распределенные сети структурных подразделений), поскольку для подобного рода экономических субъектов жизненно необходимы процедуры полноценного налогового аудита.

Кроме отличий от аудита бухгалтерской отчетности необходимо также четко разделять налоговый аудит и сопутствующие налоговому аудиту услуги в сфере налогового консультирования (примерный перечень приведен в Методике). Отличия указанных в Методике сопутствующих услуг от налогового аудита заключаются в том, что налоговый аудит направлен на проведение проверочных мероприятий в отношении правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов, при этом иные сопутствующие аудиту услуги направлены в первую очередь на оптимизацию налоговых отчислений налогоплательщика, построение правильной системы налогового учета и на кон-

сультирование по отдельным вопросам налогообложения.

Различия имеются и в результатах между бухгалтерским и налоговым аудитом. Результатом оказания сопутствующих услуг по налоговым вопросам могут быть:

- Указания на наличие налоговых правонарушений и налоговых последствий для экономического субъекта в случаях обнаружения нарушений норм налогового законодательства;

- Практические рекомендации по устранению негативных последствий, связанных с установленными нарушениями налогового законодательства;

- Разработка новых проектов построения как общей системы налогообложения экономического субъекта, так и отдельных ее элементов;

- Внесение рекомендаций по адаптации элементов и регистров бухгалтерского учета (в том числе и при использовании компьютерной обработки данных) к выбранной концепции управления налогами, разработанному комплексу налоговых проектов, изменениям в налоговом законодательстве и другим факторам, оказывающим существенное влияние на уровень полноты, правильности и своевременности исчисления и перечисления платежей в бюджет и внебюджетные фонды;

- Разработка комплекса организационно-правовых и оперативных управленческих мер, направленных на создание постоянно действующей системы налогового планирования;

- Расчеты, подтверждающие эффективность налогового планирования, той или иной оптимизационной модели.

Результатом проведенного налогового аудита будут являться заключение аудитора и отчет. Указанные документы не регламентированы законодательством, однако они составляются аудиторскими организациями для оформления результатов выполненного налогового аудита. В заключении о результатах проведения налогового аудита выражается мнение аудиторов о степени пол-

ноты и правильности исчисления (в том числе правильности применения налоговых льгот), отражения и своевременности перечисления экономическим субъектом налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды. При этом важно отметить, что заключение о результатах проведения налогового аудита не является в целом аудиторским заключением о достоверности бухгалтерской отчетности.

Отчет о результатах проведения налогового аудита содержит рекомендации по исправлению выявленных нарушений и перечень действий по дальнейшему их недопущению, а также рекомендации в отношении порядка исчисления налогов, в том числе и правильность применения льгот, перечень вопросов, которые требуют особого внимания с позиции руководства организации, предложения по оптимизации налогообложения, улучшению системы бухгалтерского и налогового учета в аспекте налогообложения.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод о том, что между бухгалтерским и налоговым аудитом имеются различия, несмотря на тот факт, что эти два направления очень близки. При этом не стоит забывать о том, что положительный эффект от оказания сопутствующих услуг в сфере налогового консультирования может быть достигнут только в том случае, если эти услуги оказывались изначально в рамках налогового аудита. Иначе аудиторы просто не будут обладать достаточным объемом информации об экономическом субъекте и его деятельности, следовательно, поиск наиболее приемлемого и эффективного решения поставленной проблемы будет затруднен.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятель-

ности» [1] существуют некоторые категории хозяйствующих субъектов, для которых общий аудит является обязательным. Общий аудит предполагает независимую проверку бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности. Несмотря на то, что общий аудит всегда проводится выборочно, проверка осуществляется по всем участкам бухгалтерского учета организации.

Налоговый аудит как отдельный элемент в системе общего аудита законом № 307-ФЗ не выделяется. Он относится в большей степени к сопутствующим услугам и является необязательным. При этом налоговый аудит может являться составляющей общего аудита, если заказчик помимо общего аудита пожелает подвергнуть полной проверке налоговый учет и налоговую отчетность своей организации. Налоговые составляющие общего аудита не в состоянии охватить весь объем информации, которая оказывает влияние на налоговые обязательства экономического субъекта. Именно поэтому для полного и максимального изучения налоговых составляющих, а также впоследствии для снижения налоговых рисков организации необходимо проведение полноценного налогового аудита.

Проверку налоговой отчетности и налогового учета нужно проводить сплошным методом (в отличие от общего аудита). Объем налоговой информации намного меньше объема финансовой информации, соответственно сплошной метод проверки всецело применим для налогового аудита. Как говорилось уже раньше, организации, для которых общий аудит является обязательным, очень часто указывают в договорах с аудиторскими фирмами объем работ и по налоговому ауди-

ту. Общая стоимость работ при этом намного выше. Но если экономический субъект активно стремится к снижению своих налоговых рисков, без полноценного налогового аудита ему все же не обойтись.

Литература

1. Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696) (ред. от 22.12.2011).
3. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11 июля 2000 г. Протокол № 1).
4. Спирина М.А. Моделирование инструментальной поддержки налогового администрирования: автореферат дис. канд. эконом. наук. – Москва: МЭСИ, 2007. – 22 с.

References

1. The Federal law from 30.12.2008, № 307-FZ "On auditing".
2. Federal rules (standards) of auditing activity (appr. by decree of the RF Government of 23 September 2002 № 696) (as amended on 22.12.2011).
3. Methods of auditing activities "of the Tax audit and other related services on tax matters. Communication with tax authorities" (approved by the Commission on auditor activity at the President of the Russian Federation on July 11, 2000, Protocol № 1).
4. Spirina M.A. Modeling support tools of tax administration: abstract of thesis Cand. economy. of Sciences. – M.: MESI, 2007. – 22 C.