

Болгучева Роза Борхаевна

канд. экон. наук, старший преподаватель

ФГБОУ ВПО «Ингушский государственный университет»

г. Назрань, Республика Ингушетия

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АУДИТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Аннотация: в статье рассмотрены вопросы идентификации аудиторских услуг, в частности аудита налогообложения. Автором приведены аспекты, являющиеся ключевыми в определении качества данных услуг.

Ключевые слова: аудит налогообложения, сопутствующие услуги, прочие услуги, цели аудита налогообложения, задачи аудита налогообложения, источники информации.

Аудит налогообложения является специальным направлением в аудиторской деятельности, так как занимается отдельной областью аудита – налогообложением и обязательствами перед бюджетом по налогам и обязательным платежам. Целью аудита налогообложения является выполнение специального аудиторского задания для выражения мнения о степени достоверности во всех существенных аспектах и соответствии порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды нормам, установленным законодательством, а также оказание других сопутствующих услуг по налоговым вопросам с учетом основных принципов и стандартов аудита.

В соответствии с Федеральным законом «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 01.12.2014 №403-ФЗ в Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» был внесен целый ряд изменений, в том числе был изменен состав услуг, на оказание которых уполномочены аудиторские организации и индивидуальные аудиторы [3]. В соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. Федерального закона от

01.12.2014 №403-ФЗ) аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами (ст. 1 п. 2).[1]

Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей настоящего Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность (или ее часть), предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 года №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, аналогичная по составу отчетность (или ее часть), предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, а также иная финансовая информация (ст. 1, п. 3).

Сопутствующие аудиту услуги – перечень сопутствующих аудиту услуг, устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности. Закрытый перечень сопутствующих аудиту услуг в настоящее время приведен в п. 4 Правила (стандарта) №24 и включает в себя: обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности; согласованные процедуры в отношении финансовой информации; компиляция финансовой информации. Прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги:

- 1) постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- 2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- 3) управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе по вопросам реорганизации организаций или их приватизации;

4) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

5) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

6) оценочную деятельность;

7) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

8) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

9) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью (ст. 1, п. 7).

Именно от вида аудиторских услуг будут зависеть: требования, закрепленные к оказанию конкретной услуги в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, которые следует соблюдать в процессе оказания услуги; вид договора (включая положения, целесообразные с точки зрения обеспечения исполнения требований стандартов аудиторской деятельности); форма итогового документа, выдаваемого при оказании услуги; порядок внутреннего и внешнего контроля качества оказания услуг; порядок документирования и сроки хранения документов (копий документов), полученных и (или) составленных аудиторской организацией и ее работниками, индивидуальным аудитором и работниками, с которыми индивидуальным аудитором заключены трудовые договоры.

Основной услугой по проверке налогов является «аудит налогообложения». Можно выделить три направления проведения налогового аудита:

– выполнение услуг, связанных с проверкой налогов, согласованных с заказчиком;

– проведение аудита налоговых деклараций (расчетов) с целью выражения мнения об их соответствии требованиям налогового законодательства и оформления аудиторского заключения;

– выполнение проверки налогов с целью выражения мнения о степени полноты и правильности их исчисления, отражения и перечисления [4].

Дополнительный анализ содержания налогового аудита и законодательного регулирования аудиторской деятельности позволил установить, что при выполнении аудиторских услуг, связанных с проверкой налогов, можно руководствоваться различными нормативными документами:

– при аудите налоговой декларации – ФСАД 8/2011 [7];

– при аудите отдельной части бухгалтерской отчетности, отражающей расчеты с бюджетом по налогам – ФСАД 9/2011 [8];

– при проведении согласованных процедур в отношении правильности исчисления и уплаты налогов – ФПСАД №30 [9];

– при выполнении прочих услуг по проверке налогов – Методика аудиторской деятельности.

В каждом из этих случаев оказание услуг клиенту регулируется разными нормативными правовыми актами по аудиту. Поэтому в деятельности аудиторской организации во внутренних документах и документах, направляемых клиентам, следует уточнять содержание оказываемой услуги, а не просто употреблять такой термин, как «налоговый аудит» без его последующей конкретизации. В противном случае при возникновении споров отстоять в суде какую-либо позицию будет сложно.

По итогам исследования определено, что налоговый аудит в структуре аудиторской деятельности возможен и как прочая услуга, связанная с проведением аудита, как сопутствующая услуга и как непосредственно аудит.

В соответствии с п. 7 ст. 1 ФЗ-307 «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008г. налоговое консультирование и оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью, относятся к прочим услугам [1] Решением Совета по аудиторской деятельности при Минфине России от 22.12.2011 (протокол №3)

Правило «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» исключено из числа рекомендованных для руководства в работе. Приказом Минфина РФ от 16.08.2011 №99н утверждены (ФСАД 8/2011) «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» (при проведении аудита отчетности, составленной по правилам налогового учета) и (ФСАД 9/2011) «Особенности аудита отдельной части отчетности». Настоящий стандарт (ФСАД 9/2011) применяется при проведении аудита следующих отдельных частей отчетности, включая соответствующие пояснения и раскрытие наиболее важных способов составления ее:

1) отдельного отчета, входящего в состав отчетности (декларация по налогу на прибыль, НДС и др.);

2) отдельной статьи отчета, входящей в состав отчетности (выручка, текущий налог на прибыль и др.);

3) отдельного счета или его элемента, отраженного в отчете, входящем в состав отчетности (сч. 91 «Прочие доходы и расходы», 90 «Продажи», 90.2. «Себестоимость продаж», сч.19 «НДС» и др.).

Целью аудита налогообложения является выражения мнения о степени достоверности во всех существенных аспектах и соответствии порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды нормам, установленным законодательством, а также оказание других сопутствующих услуг по налоговым вопросам с учетом основных принципов и стандартов аудита [5].

В целом для аудита расчетов с бюджетом целесообразно выделить следующие этапы:

- согласование условий работы;
- сбор и оценка информации;
- анализ показателей налоговой и бухгалтерской отчетности, анализ учетной политики для целей налогообложения;

– планирование аудита налогообложения, включающее оценку аудиторских рисков, уровня существенности, формирование выборки, разработку плана и программы аудита налогообложения;

– проведение аудиторских процедур;

– анализ результатов аудиторской проверки, оценка налоговых рисков организации;

– подготовка отчета аудитора с рекомендациями по устранению выявленных нарушений налогового законодательства.

Аудитору необходимо проверить:

– правильно ли исчислены налогооблагаемые базы;

– правильно ли применены ставки налогов и платежей;

– своевременно ли и полностью уплачены платежи в бюджет;

– правильно ли и обоснованно применены льготы;

– правильно ли ведется аналитический и синтетический учета по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– соответствуют ли записи аналитического и синтетического учета записям в главной книге и балансе предприятия.

Источниками информации для проведения аудита налогообложения являются: учредительные документы, приказ об учетной политике, приказ об учетной политике в целях налогообложения, первичные документы аудируемого лица, регистры бухгалтерского и налогового учета экономического субъекта, результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта, акты проверок контрольных органов, решения органов законодательной и исполнительной власти, решения, постановления и определения судебных органов, материалы предыдущих аудиторских проверок, акты и заключения экспертиз, устные высказывания и письменные подтверждения сотрудников экономического субъекта и третьих лиц, ответы на запросы, бухгалтерская и налоговая отчетность [6].

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных настоящим Федеральным законом, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним. (Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 №402-ФЗ. в ред. 04.11.2014 г.).

Пояснительная записка (Пояснения) к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующие ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В соответствии со ст. 23 НК налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Для достижения цели аудита налогообложения необходимо выполнить следующие задачи:

- определение основных принципов, этапов и подходов к проведению налогового аудита;
- определение основ взаимоотношений аудиторской организации с налоговыми органами в ходе выполнения налогового аудита;
- определение ответственности сторон при проведении налогового аудита;
- определение основополагающих и конкретных процедур проверки;
- определение порядка проведения и оформления результатов выполнения специального аудиторского задания по налоговым вопросам.

При проведении аудита налогообложения аудитор обеспечивает разумный, но не абсолютный уровень уверенности в том, что информация, являющаяся предметом аудита, не содержит существенных искажений. В аудиторском заключении это выражается в форме позитивной разумной уверенности.

Приведенные прочие услуги отличаются по своей сути от непосредственно аудита налогообложения тем, что аудит налогообложения предполагает проведение проверочных мероприятий в отношении правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов, в то время как прочие услуги направлены, прежде всего на оптимизацию налоговых платежей экономического субъекта, построение системы налогового учета и внутреннего контроля, а также на консультирование по отдельным вопросам налогообложения.

Результатом оказания прочих услуг по налоговым вопросам являются документально оформленные материалы (например, консультации, предложения, расчеты, схемы), а также 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;

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

Однако следует иметь в виду, что положительный результат от оказания прочих услуг в области налогового консультирования может быть достигнут только тогда, когда этим услугам предшествовал налоговый аудит как таковой. В противном случае аудиторы не смогут оперировать всем объемом информации об организации и ее деятельности, а значит, и найти эффективное решение проблемы.

Итоговыми документами, формируемыми по результатам оказания аудита и сопутствующих ему услуг, являются:

- при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности – аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- при аудите отдельной части отчетности – аудиторское заключение об отдельной части отчетности;
- при аудите отчетности, составленной по специальным правилам – аудиторское заключение об отчетности, составленной по специальным правилам;
- при обзорной проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности – заключение исполнителя по обзорной проверке;
- при согласованных процедурах в отношении финансовой информации – отчет, составленный по результатам выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации;
- при компиляции финансовой информации – отчет о выполнении компиляции финансовой информации.

Порядок подготовки письменной информации аудитора руководству аудируемого лица регламентируется ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», ФСАД 2/2010. «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении», ПСАД №22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита руководству аудируемого лица и представителям его собственника», ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» и ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности».

Понимание указанных выше аспектов, является одним из ключевых факторов, влияющих на качество оказываемых услуг, а частности аудита налогообложения.

Список литературы

1. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 01.03.2015) // Правовая система «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

2. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 // Правовая система «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

3. Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности и внесении изменения в федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», утвержденный Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 августа 2010 г. №90н».

4. Савин А.А. Аудит: Учебное пособие / А.А. Савин, И.А. Савин. – М: Курс; Инфра-М, 2014. – 512 с.

5. Терентьева Т.А. Аудит налогообложения: Учебное пособие. – М.: Экономика, 2010. – 190 с.

6. Хахонова Н.Н. Аудит: Учебник / Н.Н. Хахонова, И.Н. Богатая. – М.: КноРус, 2011. – 720 с.

7. ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по определенным правилам».

8. ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности».

9. ФПСАД №30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации».