

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ИНИЦИАТИВНОГО КОМПЛЕКСНОГО НАЛОГОВОГО АУДИТА

Разумовская Н.А., аспирант

Финансовая академия при Правительстве РФ

Аудиторская проверка может быть проведена в двух направлениях:

- обязательный аудит – ежегодная, обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя;
- инициативный аудит хозяйствующего субъекта, когда он нуждается в оценке состояния своих дел с помощью независимого анализа или когда он стремится подтвердить надлежащий уровень хозяйствования и надежность своего положения перед другими участниками оборота.

Данные направления можно отследить и при проведении налогового аудита:

- проведение обязательного аудита налогов является составляющей частью обязательных аудиторских проверок – для подтверждения соответствующих статей бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражающих реальную задолженность перед бюджетом, исчисления и уплаты налогов;
- анализ налоговых платежей в рамках инициативного комплексного налогового аудита (в данном случае налоговый аудит выступает как самостоятельный вид аудиторской услуги).

Оба эти направления в налоговом аудите, с одной стороны, тесно взаимосвязаны между собой, с другой стороны, имеют свои отличия.

Главными отличиями обязательного и инициативного налогового аудита являются следующие:

- во-первых, как уже указывалось, обязательный налоговый аудит представляет собой часть обязательной аудиторской проверки, поэтому статьи и счета, отражающие задолженность предприятия перед бюджетом, будут участвовать в проверке наравне с другими счетами бухгалтерской отчетности, при проведении же инициативного налогового аудита – данные счета и статьи будут являться основными показателями, которые проверяются на достоверность;
- во-вторых, при обязательном налоговом аудите оценка уровня существенности, аудиторского риска осуществляется применительно к значимым статьям актива и пассива баланса, а также к основным показателям отчета о прибылях и убытках. Проводя же инициативный налоговый аудит, аудитор использует при расчете уровня существенности и аудиторского риска показатели налоговой отчетности, выбирая из них основные, которые являются отражением особенностей деятельности организации и играют существенную роль при составлении налоговой отчетности.

Взаимосвязь обязательного и инициативного налогового аудита заключается в том, что в процессе аудита следует убедиться в непротиворечивости данных бухгалтерского учета и отчетности с данными налогового учета и налоговой отчетности.

Инициативный комплексный налоговый аудит можно определить как независимую комплексную проверку процесса управления налогообложением экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных

аспектах нормам, установленных законодательством способов, средств и методов отражения в системе налогообложения данных для исчисления и уплаты экономического субъектом налогов и других платежей в бюджеты разных уровней и внебюджетные фонды.

Любая аудиторская проверка ограничена во времени. Поэтому для обеспечения высокого качества работы к ней следует тщательно подготовиться. Необходимым средством такой подготовки является всесторонне продуманное планирование, которое создавало бы уверенность у исполнителей в том, что используются наиболее эффективные и действенные процедуры аудита. Четкое планирование необходимо также для выбора предполагаемых подходов к достижению целей аудита; выполнения и контроля работы; убежденности в том, что внимание привлечено к главным аспектам, что работа выполнена полностью.

Таким образом, от планирования аудиторской проверки зависит эффективность и качество проведения аудиторских услуг.

Планирование налогового аудита состоит из следующих этапов:

1. Сбор общих сведений и информации о финансово-хозяйственной деятельности клиента и о его налоговых обязательствах.
2. Сценка предпринимательского риска аудиторской организации. Если риск оценен как высокий, то аудитор, основываясь на своем профессиональном суждении, выражает мнение о продолжении проверки и заключении с клиентом договора, либо о приостановки проверки и исключении каких-либо связей с данной компанией.
3. Предварительная оценка налоговых рисков налогоплательщика.

Налоговые риски существенно зависят от действий налогоплательщика по уменьшению налоговых платежей (в нашей стране это принято называть налоговым планированием, налоговой оптимизацией или минимизацией), а также от сложностей в понимании налогового законодательства, приводящих к конфликту налогоплательщика с налоговыми органами, которые могут оценить результаты экономической деятельности предприятия отлично от результатов оценки налогоплательщика.

У законопослушного налогоплательщика налоговые риски достаточно невелики и скорее сводятся к возможности появления и обнаружения аудиторами случайных ошибок налогового учета. У налогоплательщика, который предпринимает активные действия по минимизации налогов, эти риски существенно возрастают.

4) Оценка аудиторского риска и существенности.

Данный этап необходим для того, чтобы оценить:

- вероятность выражения ошибочного мнения аудитором и оценив ее, включить в договор;
- предполагаемый размер допустимой ошибки;
- предполагаемый объем проверяемой информации, виды и объем аналитических процедур;
- возможность использования выборочного или сплошного исследования;
- наличие выборки при осуществлении проверки;
- сроки и затраты времени на проведения услуги по налоговому аудиту;
- стоимость налогового аудита;
- наличие сложных областей бухгалтерского и налогового учета с учетом особенностей аудируемого экономического субъекта;
- составление договора, определение целей, сроков, стоимости налогового аудита;

ПРОГРАММА ИНИЦИАТИВНОГО КОМПЛЕКСНОГО НАЛОГОВОГО АУДИТА

Виды аудиторских процедур	Источники получения информации	Методы получения аудиторских доказательств	Примечание
1. Проверка наличия документов о регистрации налогоплательщика, необходимых лицензий и других документов, дающих право на осуществление деятельности			
1.1. Проверка постановки на учет в качестве налогоплательщика в налоговых и государственных органах (проверка при первичном аудите)	<ol style="list-style-type: none"> Свидетельство о постановке на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе. Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе по имеющимся в наличии у налогоплательщика обособленных подразделений. Учредительные документы. Документы по регистрации имущества. Договоры по аренде имущества. Свидетельства о регистрации экономического субъекта во внебюджетных фондах и органах статистики 	Документальная проверка	Проверка соответствия учредительных документов организационно-правовой форме, действующему законодательству РФ. Наличие обязательных сведений об экономическом субъекте и его деятельности в учредительных документах. Наличие документов, подтверждающих внесение изменений и дополнений в учредительные документы. Проверка исполнения экономическим субъектом требований законодательства о государственной регистрации. Проверка наличия свидетельств о регистрации экономического субъекта в налоговых органах, органах статистики и внебюджетных фондах. Проверка наличия регистрации обособленных подразделений, филиалов в налоговых органах. Проверка договоров аренды недвижимого имущества в других регионах
1.2. Проверка соответствия операций предприятия законодательству, уставу, лицензии	<ol style="list-style-type: none"> Учредительные документы. Лицензии 	Документальная проверка	Установление соответствия перечня операций и сделок виду лицензии и других документов, дающих право на осуществление данных видов деятельности аудируемому лицу
2. Проверка наличия учетной политики в области бухгалтерского и налогового учета на предприятии, ее анализ и влияние на учет финансово-хозяйственной деятельности, исчисление налогов и сборов			
2.1. Проверка всех возможных видов налоговых обязательств, которые предприятие может исчислять и уплачивать в соответствии с бухгалтерской и налоговой учетной политикой	<ol style="list-style-type: none"> Учетная политика для целей бухгалтерского учета. Учетная политика для целей налогообложения 	Документальная проверка, анкетирование	Приказ об утверждении учетной политики для целей бухгалтерского учета в организации должен быть издан не позднее 31 декабря предыдущего года. Согласно ст. 313 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Таким образом, организацией должен быть утвержден порядок ведения налогового учета и зафиксирован в налоговой политике. Необходимо также убедиться, что в документации представлены все указанные в учетной политике и надлежащее оформленные приложения. Инициативный налоговый аудит должен включать проверку всех налогов, которые предусмотрены законодательством. Целесообразно предложить лицу, ответственному за исчисление налогов заполнить анкету, которая содержит список всех налогов, с целью получения информации о количестве и видах уплачиваемых налогов. На основании полученных ответов и исследовании налоговой политики можно получить информацию о том, исчисление и уплату каких налогов экономических субъект не предусмотрел в налоговой политике. Проверить наличие документооборота на предприятии. Изучить функции и полномочия служб, ответственных за исчисление и уплату налогов
2.2. Проверка оснований для освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогам	<ol style="list-style-type: none"> Учредительные документы. Отчет о прибылях и убытках. Уведомление об использовании права на освобождение. Документы, подтверждающие право на использование освобождения 	Документальная проверка	Проверка правомерности использования права на освобождение. Осуществляется ли деятельность на предприятии, которая подпадает под освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по законодательству

Виды аудиторских процедур	Источники получения информации	Методы получения аудиторских доказательств	Примечание
3. Проверка использования/возможности использования на предприятии специальных налоговых режимов			
3.1. Проверка использования/возможности использования на предприятии специальных налоговых режимов	1. Документы, подтверждающие наличие у предприятий сельскохозяйственных угодьев в собственности, владении и в использовании (документы регистрации, договора). 2. Учредительные документы. 3. Баланс, отчет о прибылях и убытках. 4. Заявление на применение специальных налоговых режимов, подтвержденных налоговыми органами	Документальная проверка, арифметические расчеты	Проверка права на применение специальных налоговых режимов в соответствии с главами 26.1, 26.2, 26.3 НК РФ часть 2
4. Проверка расчетов элементов системы налогообложения в соответствии с действующим законодательством			
4.1. Проверка расчета налогооблагаемой базы в соответствии с действующим законодательством			
4.1.1. Проверка расчетов объектов налогообложения и соответствие их действующему законодательству	1. Декларации по налогам. 2. Регистры бухгалтерского и налогового учета. 3. Главная книга, оборотно-сальдовая ведомость. 4. Бухгалтерская и налоговая учетная политика. 5. Первичная документация. 6. Баланс, отчет о прибылях и убытках	Аналитические процедуры, арифметические расчеты, документальная проверка	Проверить, как определен порядок исчисления налогов в налоговой учетной политике. Проверка операций, при которых наиболее велик риск возникновения ошибок (исходя из рассчитанного уровня существенности для налоговых показателей). Проверка соответствия статей налоговых деклараций данным синтетического учета и налоговым регистрам. Проверка наличия бухгалтерских проводок, операций, приводящих к сокрытию налогооблагаемого объекта. Проверка наличия и правильности оформления документов по приобретению товаров, работ, услуг. Проверка правильности заполнения строк налоговых деклараций. Исследование любых существенных колебаний в аудируемом периоде по сравнению с предыдущим. Проверка правильности исчисления налоговых показателей в соответствии с установленными для них уровнем существенности, компонентами аудиторского риска
4.1.2. Проверка операций, не подлежащих налогообложению	1. Бухгалтерская и налоговая учетная политика. 2. Бухгалтерские регистры. 3. Налоговые декларации	Документальная проверка	Осуществляются ли операции, не подлежащие налогообложению. Анализ бухгалтерских и налоговых регистров по учету операций, не подлежащих налогообложению в соответствии с действующим законодательством. Установление отличий по учету операций, не подлежащих налогообложению в бухгалтерских и налоговых регистрах
4.1.3. Проверка правильности применения налоговых льгот в соответствии с действующим законодательством	1. Декларации по налогам. 2. Справка независимого эксперта. 3. Бухгалтерские и налоговые регистры. 4. Первичная документация	Запрос третьим лицам, экспертная оценка, документальная проверка, арифметические расчеты, аналитические процедуры	Проверка наличия необходимых документов (справок независимых экспертов, приказов руководителя, бухгалтерских и налоговых регистров), подтверждающие правомерность применения налоговых льгот. Анализ расчета налоговых льгот. Соответствие расчета льготуемых показателей в налоговых декларациях с данными бухгалтерских и налоговых регистров
4.2. Проверка правильности применения налоговых ставок по налогооблагаемым объектам	1. Налоговые декларации. 2. Бухгалтерские и налоговые регистры. 3. Договоры. 4. Первичная документация	Документальная проверка	Анализ ведения аналитического учета товаров, облагаемых по разным ставкам. Проверка правомерности применения разных налоговых ставок по разным операциям на предприятии. Проверка расчета местных налогов, имеющих в разных регионах разные ставки
4.3. Проверка правильности установления налогового периода в соответствии с действующим законодательством	1. Декларации по налогам. 2. Отчет о прибылях и убытка	Арифметические расчеты, аналитические процедуры, документальная проверка	Установление периода оплаты по всем налогам в соответствии с законодательством и проверка их применения на предприятии. По НДС и налогу на прибыль правомерность исчисления ежеквартальных платежей вместо ежемесячных регулируется ст. 163 гл. 21, ст. 285, 286, 287 гл. 25 НК РФ
4.4. Проверка соблюдения порядка и сроков уплаты налогов в бюджет	1. Декларация по налогам. 2. Бухгалтерские и налоговые регистры. 3. Акты сверки с налоговыми органами	Документальная проверка, арифметические расчеты, аналитические процедуры	Проверка соответствия начисления налога данным бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Проверка своевременности уплаты налогов. Проверка правильности исчисления налогов по срокам уплаты. Соответствие сальдо по налогу на конец отчетного периода в учете налогоплательщика с данными налогового органа

Виды аудиторских процедур	Источники получения информации	Методы получения аудиторских доказательств	Примечание
4.5. Проверка исчисления и уплаты налогов налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения	1. Декларация по налогам. 2. Первичная документация. 3. Бухгалтерские и налоговые регистры. 4. Декларация по налогу по обособленным подразделениям	Арифметический расчет, документальная проверка	Ведение аналитического учета налоговых показателей по имеющемуся у предприятия в наличии обособленному подразделению. Проверка правильности расчета налогов по обособленным подразделениям. Проверка отражения в налоговой политике показателя, на основании которого будет производиться расчет доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение (среднесписочная численность или сумма расходов на оплату труда). Арифметический пересчет суммы налога, рассчитанной по обособленному подразделению.

- разработка общего плана и программы инициативного комплексного налогового аудита.

5) Составление общего плана и программы налогового аудита.

Программа инициативного комплексного налогового аудита должна представлять собой совокупность методов и приемов аудита, оформленную документально по установленной форме; включать перечень аудиторских процедур, применяемых в данной аудиторской проверке, а также их характер, сроки, объем и конкретных исполнителей.

При планировании инициативного комплексного налогового аудита аудиторская организация должна руководствоваться требованиями Федерального Закона № 119-ФЗ, федеральными правилами аудиторской деятельности и внутрифирменными стандартами аудита, нормативными и законодательными актами.

В основу построения представленной нами программы по инициативному комплексному налоговому аудиту положены общие условия установления налогов и сборов. Согласно ст. 17 НК РФ часть 1 налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Таким образом, все законно установленные налоги, уплачиваемые налогоплательщиком, должны иметь данные условия, и поэтому программа по налоговому аудиту, охватывающая все элементы налогообложения, является универсальной для проведения комплексной проверки по налоговому аудиту. Четвертый раздел предлагаемой нами программы как раз и нацелен на проверку элементов налогообложения.

Что касается первого, второго и третьего раздела предлагаемой программы, то они необходимы для того, чтобы аудитор смог ознакомиться с применяемой системой налогообложения на предприятии; с особенностями деятельности компании и законностью совершаемых операций; проверить правомерность применения специальных налоговых режимов; выявить схемы оптимизации налоговых платежей и проверить их на соответствие действующему законодательству.

Предлагаемая программа проведения инициативного комплексного налогового аудита отличается развернутой характеристикой поэтапного плана действий для практикующего аудитора. Она включает проверку всего процесса управления системой налогообложения на предприятии, основных ее функций, влияющих на правильность расчетов налогооблагаемых баз по налогам и отражении их в налоговых декларациях.

Данная программа инициативного комплексного налогового аудита позволяет наглядно отразить характер и виды аудиторских процедур, которые преследуют цель подтверждения достоверности отражения налоговых показателей в налоговой отчетности, источники аудиторских доказательств и методы их получения.

В процессе подготовки программы аудита аудиторы обязаны принимать во внимание полученные ими оценки неотъемлемого риска, риска средств контроля и налогового риска, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов.

В заключение инициативного комплексного налогового аудита аудитор должен указать на выявленные налоговые нарушения, влияющие на порядок исчисления и уплаты налогов аудируемого объекта, на составление налоговой отчетности. Кроме того, следует отметить, своевременно ли отражаются изменения, вносимые в законодательство, оперативно ли вносятся в налоговый и бухгалтерский учет поправки, вызванные этими изменениями.

Разумовская Наталья Андреевна