4.3. АНАЛИЗ ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ НА ЭТАПЕ ПЛАНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО АУДИТА

Каширина М.П., соискатель кафедры «Аудит»

ВЗФЭИ (Всероссийский Заочный Финансово-Экономический Институт)

В статье рассматриваются вопросы влияния на планирование налогового аудита условий деятельности хозяйствующих субъектов. Статья посвящена рассмотрению вопросов качественной подготовки налогового аудита на этапе планирования, оптимизации выбора объема аудиторских процедур и планирования времени аудита.

Налоговый аудит представляет собой сложный, многофакторный и многовариантный процесс, эффективность которого во многом зависит от организации, планирования, а также качества проведения аудиторских процедур проверки по существу. Отправным моментом для начала осуществления налогового аудита является полнота охвата, оценка и анализ информационной базы, что является залогом качественного решения стоящих перед налоговым аудитом задач.

Качественное проведение налогового аудита возможно лишь в том случае, когда будут учтены следующие особенности:

- гражданско- и организационно-правовое положение организации;
- технологические особенности производства аудируемого лица;
- особенности первичного документального учета и ведения регистров налогового учета;
- особенности формирования налогооблагаемых баз по налогам, исходя из норм налогового законодательства и разработанной на его основе учетной политики организации для целей налогообложения.

Каждая из указанных особенностей выражается в определенных документах, формирующих информационную базу налогового аудита, необходимую для его проведения. Также при анализе информационной базы клиента на этапе планирования аудита важно руководствоваться положениями МСА (ISA) 315 «Понимание бизнеса предприятия, его среды и оценка риска существенного искажения». При этом оценивать связь этого стандарта с Правилами (стандартами) аудиторской деятельности Российской Федерации, рассматривать виды рисков, их взаимосвязь и способы оценки на основе проверки системы внутреннего контроля в организации, определять возможность применения международных стандартов при осуществлении аудита. Применение понятных и принятых на международном уровне стандартов аудиторской деятельности увеличивает степень финансовой прозрачности российских компаний.

В стандарте МСА (ISA) 315 говорится не просто о бухгалтерском учете, а об информационных системах, связанных с целями финансовой отчетности. В соответствии с пп. 8, 9 Приложения 2 к МСА (ISA) 315 эти системы состоят из процедур и записей, установленных для инициирования, занесения, обработки и обобщения операций предприятия.

П. 81 МСА (ISA) 315 предусматривает, что аудитор должен получить понимание информационной системы, включая соответствующие бизнес-процессы, имеющие отношение к подготовке финансовой отчетности, в том числе в следующих областях:

- классы операций, существенных для финансовой отчетности (в российских правилах (стандартах) аудиторской деятельности (ПСАД) они называются группами однотипных операций);
- процедуры внутри как компьютерных, так и ручных систем учета, с помощью которых эти операции инициируются, записываются, обрабатываются и обобщаются в финансовой отчетности;
- учетные записи, связанные с указанными операциями (как электронные, так и бумажные, подтверждающие информацию), и конкретные счета учета в отчетности, касающиеся инициирования, записи, обработки и обобщения операций;
- информация о том, каким образом информационная система улавливает события и условия, помимо классов операций, существенных для финансовой отчетности;
- процесс подготовки финансовой отчетности, включая действия по подготовке оценочных значений и раскрытию необходимой информации.

Аудитор должен понимать, каким образом предприятие доносит информацию о ролях и обязанностях конкретных сотрудников, а также о существенных вопросах, имеющих отношение к финансовой отчетности (п. 89 МСА (ISA) 315). Такие процессы обычно связаны с распределением полномочий и обязанностей по контролю за подготовкой финансовой отчетности, а также с пониманием персоналом характера своего участия в этой подготовке. Понимание аудитором системы обмена информацией, связанной с финансовой отчетностью, наступит, если станет понятен характер общения руководства и лиц, наделенных руководящими полномочиями (представителей собственника), с комитетом по аудиту, с внешними по отношению к аудируемому лицу организациями, например регулирующими инстанциями. В бухгалтерии должно быть четко расписано, кто что делает и кто за что отвечает, а аудитору следует проверить, насколько хорошо подготовлены должностные инструкции и насколько добросовестно они выполняются в реальной жизни.

В ходе предварительного планирования чаще всего используются следующие аудиторские процедуры [3, 4]:

- наблюдение;
- осмотр;
- опрос;
- просмотр документов;
- аналитические процедуры.

Источниками получения информации об экономическом субъекте, его бизнесе, состоянии бухгалтерского учета и внутреннего контроля могут являться:

- учредительные и регистрационные документы;
- приказ по учетной политике;
- бухгалтерская отчетность, регистры учета;
- контракты (договоры) на поставку продукции, выполнение работ, оказание услуг;
- результаты осмотра предприятия, его производственных площадей, офисных помещений;
- результаты бесед и переговоров с руководством, главным бухгалтером, работниками предприятия;
- результаты наблюдения за производственным процессом;
- результаты проверок, проведенных ранее (другой аудиторской фирмой, налоговой инспекцией);
- информация от третьих лиц.

При проведении налогового аудита необходимо учитывать, что клиент может оказаться недобросовестным налогоплательщиком. Основные признаки уклонения от уплаты налогов — сокрытие выручки, завышение расходов, подделка документов (табл. 1).

Таблица 1

ПРИЗНАКИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Признаки уклонения	Виды уклонения
Сокрытие выручки или дохода	Отражение выручки как заемных средств или аванса при отгрузке продукции (выполнении работ, оказании услуг); подмена или уничтожение накладных и других документов после продажи товаров; отпуск продукции без документов и отражения в учете или занижение объема реализации продукции; неоприходование наличной выручки; занижение количества и завышение цены товара при составлении акта закупки у частных лиц
Неправомерное использование основных средств и резервов предприятия	Излишнее начисление резервов по сомнительным долгам, на ремонт основных средств, выплату отпускных и пр.; неправомерное использование методов ускоренной амортизации, амортизационной премии
Сокрытие денежных средств путем использования личных счетов или расчетных счетов дружественных организаций	Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке; проведение финансовых операций, минуя расчетный счет, через счета других предприятий или коммерческих банков; перечисление средств за выполненные работы (оказанные услуги) на личные счета руководителей организации вместо расчетного счета организации; зачисление выручки от реализованной за границей продукции на открытые там личные счета руководителей, минуя расчетный счет организации; открытие фирм и расчетных счетов на недееспособных лиц
Манипуляции с издержками	Необоснованное завышение затрат на производство и реализацию продукции; включение в затраты предварительной оплаты за неполученную продукцию; фиктивное завышение затрат путем приобретения продукции (работ, услуг) у «вспомогательных» компаний; фиктивное завышение стоимости ввозимого из-за рубежа оборудования, материалов и т.д. с целью последующего завышения фактических затрат; использование фиктивных закупочных документов
Злоупотребления в личных интересах	Использование в личных интересах имущества и денежных средств государственных или муниципальных организаций их сотрудниками, которые одновременно выступают владельцами частных компаний; передача в личное пользование товарно-материальных ценностей с отражением их стоимости на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»; аренда жилых помещений для проживания сотрудников организации под видом аренды этих помещений для производственных нужд; невыделение в стоимости товаров и продукции, приобретаемых доверенными лицами для организации, стоимости товарно-материальных ценностей, купленных ими для личного пользования
Формальное увеличение числа сотрудников	Формальное зачисление на работу инвалидов с целью получения льгот по налогообложению; формальное придание статуса ученика основным работникам с целью снижения их заработной платы на испытательный срок
Неправомерное создание новых организаций	Ликвидация (бросание) действующих организаций и создание теми же учредителями новых организаций, не являющихся их правопреемниками, в целях неуплаты задолженности перед бюджетом
Неправомерное ведение деятельности	Ведение коммерческой деятельности без регистрации, постановки на налоговый учет либо осуществление лицензируемой коммерческой деятельности без лицензии; заключение договоров с заранее обусловленными большими штрафными санкциями; ведение деятельность под видом льготируемых производств (например, по сельскому хозяйству)

Основными задачами при проведении налогового аудита являются:

- аудит учетной политики в целях налогообложения;
- аудит методики постановки налогового учета;
- проверка правильности определения объекта налогообложения;
- проверка правомерности освобождения от налогообложения отдельных операций, видов имущества;
- проверка правильности и правомерности использования льгот по налогам;
- проверка правильности и правомерности применения налоговых ставок;
- проверка правильности определения момента формирования налоговой базы;
- проверка правильности исчисления налога;
- проверка правильности и своевременности уплаты налога;
- проверка правильности заполнения и своевременности представления налоговых деклараций.

Для решения поставленных задач необходимо запросить следующие источники информации:

- приказ по учетной политике для целей налогообложения и бухгалтерского учета;
- информация о характере и масштабе деятельности аудируемого лица;
- информация о юридической и организационной структуре аудируемого лица;
- выдержки или копии необходимых для проведения аудита юридических документов, копии учредительных документов, лицензий;
- информация об отрасли, экономической и правовой среде хозяйствующего субъекта;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности;
- анализ экономических показателей и тенденций их изменения;
- регистры бухгалтерского и налогового учета;
- бухгалтерскую и налоговую отчетности.

В качестве источников информации для анализа используются данные бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также показатели налогового учета и налоговой отчетности.

Начальным этапом работы по оценке достоверности отчетности является оценка качества информации, в связи с тем, что дальнейшая работа аудитора, а именно качество проведения проверки, зависит от того, насколько правдиво отражает имеющаяся информация хозяйственную деятельность организации.

Рассмотрим налоговые показатели в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности. Информация о налоговых активах и обязательствах организации находит отражение в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках за отчетный период (табл. 2).

Показатели, представленные в отчетности, отражают конечное сальдо или обороты по определенным счетам бухгалтерского учета за отчетный период.

Таблица 2

НАЛОГОВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ, ПРЕДСТАВЛЕННЫЕ В БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Вид отчетности	Код строки	Наименование показателя
1. Бухгалтерский баланс Внеоборотные активы	145	Отложенные налоговые активы
Оборотные активы	220	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям
Долгосрочные обязательства	515	Отложенные налоговые обязательства
Краткосрочные обязательства	623	Задолженность перед государственными внебюджетными фондами
	624	Задолженность по налогам и сборам
2. Отчет о прибылях и убытках	141	Отложенные налоговые активы
	142	Отложенные налоговые обязательства
	150	Текущий налог на прибыль
	200	Постоянные налоговые обязательства (активы)

Кроме того, отдельные налоговые показатели могут найти отражение в других отчетных формах, к примеру в отчете о движении денежных средств или в приложении к бухгалтерскому балансу. Организация вправе привести расшифровку суммы налоговых показателей в пояснениях к отчетности.

Рассмотрим порядок раскрытия налоговой информации в составе отчетных показателей.

Отложенные налоговые активы (стр. 145 бухгалтерского баланса) рассчитываются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ) 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [4, 3]. Под отложенным налоговым активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению его суммы, подлежащей уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах.

В бухгалтерском учете отложенные налоговые активы отражаются на отдельном синтетическом счете 09 «Отложенные налоговые активы». В аналитическом учете они учитываются дифференцированно по видам активов (табл. 3).

Таблица 3

РАСШИФРОВКА СТР. 145 «ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ АКТИВЫ» БАЛАНСА

Тыс. руб.

Наименование показателя	Сумма
Разница в начислении амортизации	-
Убытки по ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке	-
Убытки по ценным бумагам, не обращающимся на организованном рынке	-
Убытки от реализации амортизируемого имущества	-
Дополнительные расходы по организации кредита (услуги банка)	-
Резерв по сомнительным долгам	-
Добровольное страхование от несчастных случаев на производстве	-
Итого	-

По стр. 220 бухгалтерского баланса учитываются суммы «входного» налога на добавленную стоимость (НДС), которые еще не приняты к вычету. Этот показатель отражает конечное сальдо по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и формирует аналитическую информацию об уплаченных (причитающихся к уплате) организацией суммах налога по приобретенным основным средствам, нематериальным активам, материально-производственным запасам, работам и услугам (табл. 4) [2, 50].

Таблица 4

РАСШИФРОВКА СТР. 220 «НДС ПО ПРИОБРЕТЕННЫМ ЦЕННОСТЯМ» БАЛАНСА

Тыс. руб.

Наименование показателя	Сумма,
НДС по материалам	-
НДС по материалам на капитальное строительство	-
НДС по услугам	-
НДС по оборудованию на складе	-
НДС по оборудованию в монтаже и выполненным работам	-
НДС по поставкам на экспорт	-
Итого	-

Отложенные налоговые обязательства отражаются в пассиве бухгалтерского баланса в разделе «Долгосрочные обязательства» (стр. 515). Под отложенным налоговым обязательством согласно ПБУ 18/02 понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению его суммы, подлежащей уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах [4, 4].

В бухгалтерском учете отложенные налоговые обязательства отражаются на отдельном синтетическом счете 77 «Отложенные налоговые обязательства». В аналитическом учете они учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, что позволяет проанализировать источники и причины возникновения последних (табл. 5).

Таблица 5

РАСШИФРОВКА СТР. 515 «ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА» БАЛАНСА

Тыс. руб.

Наименование показателя	Сумма,
Разница в начислении амортизации	-
Разница в начислении амортизации (за счет амортизационной премии)	-
Разница в начислении амортизации (за счет процентов по кредитам)	-
Готовая продукция	-
Незавершенное производство	-
Разница в оценке материалов за счет таможенных пошлин	-
Проценты по кредитам, направленным на предоплату	-
Единый социальный налог на переходящие отпускные	-
Товары отгруженные	-
Итого	-

Особое внимание при изучении информационной базы аудируемого лица при налоговом аудите следует уделить кредиторской задолженности перед государственными внебюджетными фондами и бюджетом по налогам и сборам. Наличие таких долгов на балансе организации может повлечь за собой штрафные санкции и пени, что приведет к росту ее обязательств, возникновению проблем с платежеспособностью и, возможно, даже к банкротству. Значительные суммы текущей задолженности по налогам и сборам, не погашенные своевременно, обычно являются основной причиной проведения внеплановых налоговых проверок [1, 24].

Аналитическая информация о налоговых обязательствах позволит организации провести глубокий анализ кредиторской задолженности, рассчитать показатели платежеспособности и оценить риски дальнейшей несостоятельности и проведения контрольных мероприятий. В разделе «Краткосрочные обязательства» по стр. 623 бухгалтерского баланса раскрывается информация о состоянии задолженности перед государственными внебюджетными фондами, которая формируется на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», а по стр. 624 – о наличии кредиторской задолженности бюджету по различным налогам и сборам. Детализация этой информации по видам налогов предоставляет возможность сделать общую оценку системы налогообложения, применяемой организацией, и проанализировать размеры задолженности (табл. 6).

Таблица 6

РАСШИФРОВКА СТР. 624 «ЗАДОЛЖЕННОСТЬ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ» БАЛАНСА

Тыс. руб.

Наименование показателя	Сумма,
Налог на прибыль организаций	
Налог на имущество	
Налог на доходы физических лиц	
НДС	
Земельный налог	
Водный налог	
Единый налог на вмененный доход	
Единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет	
Транспортный налог	
Итого	

При формировании и раскрытии налоговых показателей организация вправе справочно в пояснениях к отчетности представить аналитическую информацию о составе доходов и расходов от обычных видов деятельности и их динамике с учетом применяемых ею налоговых режимов. Эта информация предназначена не только для собственников и менеджеров (для управленческих целей), но и для налоговых органов (для целей контроля за соблюдением налогового законодательства.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Учет расчетов по налогу на прибыль организаций [Электронный ресурс] : ПБУ 18/02 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 19 нояб. 2002 г. №114н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ключевые слова

Информационная база экономического субъекта; налоговый аудит; уклонение от уплаты налогов; бухгалтерская отчетность; налоговая отчетность; налоговые показатели; налоговые органы; налоговое законодательство.

Каширина Мария Петровна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы исследования. Отправным моментом для начала осуществления налогового аудита является полнота охвата, оценка и анализ информационной базы, что является залогом качественного решения стоящих перед налоговым аудитом задач.

Рецензируемая статья посвящена рассмотрению вопросов совершенствования подготовки к налоговому аудиту, важности оптимальной разработки программы и специфических процедур. Аналитическая информация о налоговых обязательствах позволит организации провести глубокий анализ кредиторской задолженности, рассчитать показатели платежеспособности и оценить риски дальнейшей несостоятельности и проведения контрольных мероприятий.

Научная новизна и практическая значимость. Идеи, изложенные в статье, представляют научный интерес и практическую значимость. Они могут служить основой на этапе планирования налогового аудита. Ее содержательная часть, несомненно, актуальна и отражает современные требования, направленные на совершенствование налогового аудита.

Заключение. В целом представленная статья представляет собой научный интерес как для аудиторов, так и для работников налоговых органов и может быть рекомендована к публикации.

Сотникова Л.В., д.э.н., профессор кафедры «Аудит» ВЗФЭИ (Всероссийский Заочный Финансово-Экономический Институт)

4.3. ANALYSIS OF INFORMATION BASE AT THE STAGE OF PLANNING OF TAX AUDIT

M.P. Kashirina, Candidate of the Department «Audit»

WZFEI

In article questions of influence on planning of tax audit of conditions of activity of managing subjects are considered. Article is devoted consideration of questions of qualitative preparation of tax audit at a stage of planning, optimisation of a choice of volume of auditor procedures and planning of time of audit. In article questions of influence on planning of tax audit of conditions of activity of managing subjects are considered. Article is devoted consideration of questions of qualitative preparation of tax audit at a stage of planning, optimisation of a choice of volume of auditor procedures and planning of time of audit.

Literature

1. The tax code of the russian Federation (part 1): The federal law of 31.07.1998 №146-FL.
2. The tax code of the russian Federation (part two): The federal law of 05.08.2000 №117-FL.
3. About the auditor 's license: The federal law from 30.12.2008 №307-FL.
4. Position on book keeping «the Account of calculations under the profit tax of the organisations» ПБУ 18/02: the Order of the Ministry of Finance of Russia from 11/19/2002 №114н.

Keywords

Information base of the economic subject; tax audit, evasion from payment of taxes; the accounting reporting; the tax reporting; tax indicators; tax departments; tax laws.