

## 4. ОБЩИЙ АУДИТ

### 4.1. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕТОДОВ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ НАЛОГОВОГО АУДИТА

Каширина М.П., соискатель кафедры  
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

*МЭСИ (Московский экономико-статистический институт)*

В статье рассматриваются вопросы применения аналитических процедур для целей налогового аудита. Статья посвящена использованию методов экономического анализа в налоговом аудите, с помощью которых аудитор может получить представление о динамике налоговых платежей аудируемой организации (имеет ли место рост, стабильность, спад), о структуре налоговых платежей организации, а также определить место аудируемой организации среди аналогичных организаций.

На этапе оказания услуг по налоговому аудиту аудитор проводит большое количество самых разнообразных аудиторских процедур. В связи с высокой динамичностью российского налогового законодательства велика вероятность роста возможных случайных ошибок в расчетах по налогам. Особое значение на стадии планирования аудита имеет анализ [3, с. 81]. Аналитические процедуры в большей или меньшей степени использует каждый аудитор. Сбор свидетельств осуществляется посредством аналитических процедур. В меру своей квалификации аудитор использует аналитические приемы для принятия решения о достоверности значения показателей в отчетности. В налоговом аудите с помощью методов экономического анализа аудитор может получить представление о динамике налоговых платежей аудируемой организации (имеет ли место рост, стабильность, спад), о структуре налоговых платежей организации, а также определить место аудируемой организации среди аналогичных организаций. Кроме того, экономический анализ позволяет аудитору определить факторы, влияющие на величину налоговых обязательств, резервы роста минимизации и оптимизации налогообложения, сокращения налоговых потерь [3, с. 74].

Как метод и средство аудиторского доказательства в налоговом аудите экономический анализ основан на аналитических процедурах.

Аудитору необходимо правильно спланировать проведение аудиторских процедур на детальной основе для получения аудиторских доказательств по разным критериям (рис. 1).

С их помощью осуществляется сбор свидетельств, на которых основаны выводы и заключения аудитора.

Необходимость в основательном анализе состояния аудируемой организации возникает уже на первичных стадиях любой аудиторской проверки. Так, в ходе подготовки к проверке в соответствии со стандартом аудиторской деятельности «Планирование аудита» аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого субъекта и иметь информацию о внешних и внутренних факторах, влияющих на его хозяйственную деятельность.

К таким факторам относятся и налоговые обязательства аудируемой организации, а значит, и их текущая и перспективная оценка и анализ.

Следует отметить, в ходе проведения налогового аудита аудитор неизбежно сталкивается с необходимостью использования аналитических процедур – методов экономического анализа. Они позволяют не только повысить качество аудита и сократить затраты времени на его проведение, но и являются неотъемлемой частью проверки. Аналитические процедуры важны на всех этапах аудита – планирования, непосредственного его проведения, а также завершения. Данные процедуры будут являться детализацией тех аналитических процедур, которые предложены в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Аналитические процедуры» [1].

В зависимости от решения конкретной задачи конкретного этапа проверки аудитор может использовать следующие методы экономического анализа:

- сравнительный анализ;
- вертикальный анализ;
- горизонтальный анализ;
- трендовый анализ;
- факторный анализ;
- анализ с помощью финансовых коэффициентов;
- метод экспертных оценок.

Для повышения эффективности аудиторской работы и качество аудита, а также, чтобы каждому аудитору было ясно, какие методы экономического анализа и когда необходимо использовать при проведении налогового аудита, должны быть разработаны аудиторские стандарты по применению экономического анализа в налоговом аудите.

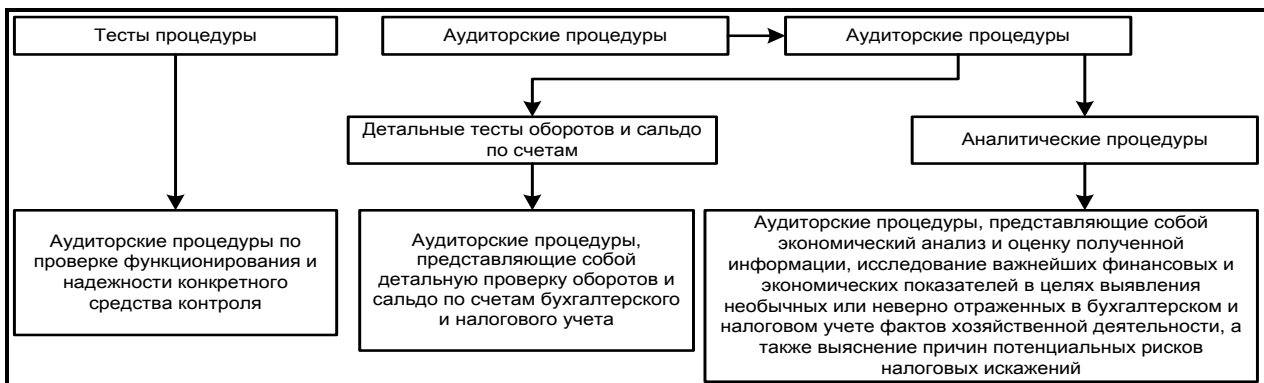


Рис. 1. Классификация аудиторских процедур

Таблица 1

ОСНОВНЫЕ КОЭФФИЦИЕНТЫ НАЛОГОВОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Наименование показателя	Формула расчета	Экономическое содержание
Коэффициент налоговой оборачиваемости	<i>Выручка / (средняя за период задолженность перед государственными внебюджетными фондами + задолженность по налогам и сборам)</i>	Показывает степень оборачиваемости налоговых обязательств и характеризует своевременность погашения долгов
Коэффициент рентабельности налоговых затрат	<i>Прибыль до налогообложения / налоговые затраты</i>	Характеризует эффективность налоговой политики и оптимальность выбранной системы налогообложения
Коэффициент реальной доходности	<i>Чистая прибыль / выручка</i>	Раскрывает эффективность финансовой деятельности и долю чистой прибыли в общей сумме выручки
Коэффициент налоговой платежеспособности	<i>Денежные средства / (задолженность перед государственными внебюджетными фондами + задолженность по налогам и сборам)</i>	Отражает покрытие обязательств перед бюджетом и внебюджетными фондами имеющимися в наличии денежными средствами
Коэффициент задолженности	<i>(Задолженность перед государственными внебюджетными фондами + задолженность по налогам и сборам) / среднемесячная выручка</i>	Характеризует средний срок погашения обязательств перед бюджетом и внебюджетными фондами
Степень платежеспособности по текущим обязательствам	<i>(Краткосрочные обязательства- доходы будущих периодов – резервы предстоящих расходов) / среднемесячная выручка</i>	Характеризует срок погашения всех текущих обязательств и степень платежеспособности

С помощью приемов и методов экономического анализа расширяется сфера применения аналитических приемов при подготовке экономической информации для принятия налоговых решений, что позволяет сделать их более обоснованными.

Предметом анализа, проводимого аудитором, является определение влияния на различные аспекты финансово-хозяйственной деятельности воздействия со стороны государства и налогоплательщика на совокупность:

- налоговых баз;
- налоговых ставок;
- сроков уплаты налогов.

Целью использования экономического анализа является снижение неопределенности информации, используемой при воздействии на параметры налогообложения организации-плательщика и повышения целесообразности такого воздействия. Под целесообразностью такого воздействия следует понимать его правомерность, т.е. соответствие интересам государства и эффективность с точки зрения влияния на основные параметры финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

В последние годы все чаще для анализа налоговых показателей используется метод анализа с помощью финансовых коэффициентов. Преимущества его заключаются в том, что он позволяет сгладить влияние инфляционного фактора, оценить налоговые последствия изменения финансовых результатов и налоговых платежей с точки зрения перспектив развития организации и разработки эффективных налоговых мероприятий (табл. 1).

Качественный, структурный и коэффициентный виды налогового анализа могут быть дополнены факторным анализом показателей с использованием мультипликативных, аддитивных и кратных факторных моделей для выявления негативного влияния на налоговые потоки организации.

В отношении методов проведения аудиторской проверки большое значение имеет обоснование роли и масштабы использования аналитических процедур. В аудиторских организациях должны применяться методы экономического анализа.

Применение таких методов позволит решить аудиторской организации:

- унифицировать работу аудиторов (в том числе унифицировать рабочую документацию) и порядок организации проверки того или иного налога или сбора, а также охватить все необходимые аспекты его проверки;
- снизить риск необнаружения ошибок у аудируемого лица, связанных с неправильным применением налогового законодательства;
- повысить эффективность работы аудиторов и закрепить их ответственность по участкам проверки;
- повысить авторитет аудиторской организации и конкурентоспособность ее услуг на рынке аудиторских услуг.

Таким образом, названные задачи показывают значимость применения методов экономического анализа в налоговом аудите, гарантирующих успех деятельности организации.

Разрабатываемая аудиторской организацией методика применения экономического анализа в налоговом аудите должна содержать все основные этапы проведения обязательного аудита:

- предварительное планирование налогового аудита;
- непосредственное планирование налогового аудита;
- оценка системы внутреннего контроля;
- проведение аналитических процедур (аудит по существу);
- оценка результатов аудиторской выборки;
- оценка влияния результатов налогового аудита на мнение аудитора о степени достоверности отчетности.

Сущностью аналитических процедур является анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучение связи этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении специалиста информацией или причины возможных отклонений от нее.

Аналитические процедуры включают в себя:

- рассмотрение финансовой и другой информации об аудируемом лице в сравнении:
  - с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
  - с ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица, например, сметами или прогнозами, а также предположениями аудитора;
  - с информацией об организациях, ведущих аналогичную деятельность (например, сравнение отношения выручки от продаж аудируемого лица к сумме дебиторской задолженности со средними отраслевыми по-

казателями или с показателями других организаций сопоставимого размера в той же отрасли экономики);

- рассмотрение взаимосвязей:
  - между элементами информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, исходя из опыта аудируемого лица;
  - между финансовой информацией и другой информацией (например, между расходами на оплату труда и численностью работников).

Аналитические процедуры могут быть осуществлены разными способами (простое сравнение, комплексный анализ с применением сложных статистических методов и др.). Выбор специалистом процедур, способов и уровня их применения является предметом профессионального суждения.

При планировании аудита аналитические процедуры применяются с целью понимания деятельности аудируемого лица и выявления областей возможного риска.

Аналитические процедуры проводятся в соответствии с требованиями аудиторского стандарта «Аудиторский риск». Результаты проведенных процедур фиксируются в форме «Оценка аудиторского риска» и используются руководителем проверки при оценке аудиторского риска.

Применение аналитических процедур основывается на допущении о том, что взаимосвязь между числовыми показателями существует и продолжает существовать постольку, поскольку отсутствуют доказательства противоположного. Наличие подобной взаимосвязи обеспечивает аудиторские доказательства относительно полноты, точности и достоверности данных, полученных в налоговом и бухгалтерском учете. Степень, в которой специалист может полагаться на результаты аналитических процедур, зависит от оценки риска того, что аналитические процедуры, основанные на прогнозных данных, могут указывать на отсутствие ошибки, тогда как в действительности проверяемая величина существенно искажена.

Специалист должен оценить и проверить надежность существующих средств внутреннего контроля (при их наличии) за подготовкой информации, используемой при аналитических процедурах для обеспечения большей уверенности в надежности информации и в результатах аналитических процедур.

Средства внутреннего контроля за информацией нефинансового характера могут быть проверены вместе со средствами внутреннего контроля, связанными с ведением налогового и бухгалтерского учета. Например, средства контроля за обработкой счетов за отгруженную продукцию могут одновременно предусматривать средства контроля за отражением процесса отгрузки отдельных ее единиц или партий. В данном случае специалист может проверить средства контроля за отражением процесса отгрузки продукции одновременно с проверкой средств контроля за обработкой счетов.

Одним из основных и наиболее сложных этапов проведения налогового аудита является этап выявления признаков искажения отчетности с помощью аналитических процедур. Данные процедуры способствуют исследованию контрольных соотношений между показателями отчетности, выявлению признаков недобросовестных действий, направленных на оптимизацию налоговой нагрузки, сокрытия налогооблагаемых баз и снижения налоговых платежей, приводящих к искажению показателей отчетности. Уместным на этапе анализа является выявление признаков применения схем налоговой оптимизации, уклонения от налогов, а также анализ налоговой нагрузки.

## Литература

1. Аналитические процедуры [Электронный ресурс] : правило (стандарт) аудиторской деятельности : одобр. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22 янв. 1998 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Басалаева Е.В. Налоговое планирование в организации [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / Е.В. Басалаева. – М., 2010.
3. Козенкова Т.А. Влияние налогового планирования на финансовые результаты деятельности организации [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / Т.А. Козенкова. – М., 2010.

## Ключевые слова

Аналитические процедуры; налоговый аудит; налоговые показатели, динамика налоговых платежей; структура налоговых платежей; минимизация и оптимизация налогообложения.

*Каширина Мария Петровна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы исследования. В рецензируемой статье рассмотрена сущность налогового аудита и роль аналитических процедур в достижении его целей. В результате проведенных исследований был сделан вывод, что понятие налоговый аудит следует рассматривать в широком смысле, т.е. не только как проверку налоговой и бухгалтерской отчетности на предмет ее достоверности, но и как оказание других сопутствующих услуг по налоговым вопросам. Было обосновано, что сами цели налогового аудита требуют широкого применения специальных аналитических процедур, основанных на методах экономического анализа, которые позволяют многократно повысить качество аудита. 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. Предложены рекомендации для исследовании характера и особенностей проведения оценки налоговой ситуации у аудируемого лица. Особое внимание уделено характеристике влияния налоговых расходов на финансовое состояние организации, выявлению влияния факторов на налоговые расходы организации, моделированию зависимости налоговых расходов от изменения налогооблагаемых баз; рассмотрена оценка эффективности предлагаемых мер по налоговому планированию; исследованы возможности использования аналитических процедур при проведении налогового аудита; выявление признаков искажения в налоговой отчетности с помощью аналитических процедур.

Заключение. Сформулированные в статье рекомендации и предложения позволяют повысить научный и практический уровень методического обеспечения деятельности аудиторских организаций при проведении налогового аудита и оказании ими сопутствующих аудиту услуг в области налогообложения.

*Сотникова Л.В., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерского учета, анализа и аудита» Московского экономико-статистического института»*