УДК 657.6

ХАРАКТЕРИСТИКА СПЕЦИФИЧЕСКИХ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР НАЛОГОВОГО АУДИТА

Василенко А.А.

ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», Ростов-на-Дону, e-mail:allvasilenko@yandex.ru

Проведен сравнительный анализ методических подходов, используемых при налоговом аудите (специальном аудите) и в процессе проверки налогов при аудите бухгалтерской отчетности. Учитывалось, что, несмотря на разные цели аудита налогообложения в рамках «классической аудиторской проверки» и специального аудита, при проведении налогового аудита аудитор может использовать подходы к сбору и оценке информации, к проведению и документированию процедур, применяемых при аудите бухгалтерской отчетности. На методологию налогового аудита накладывают отпечаток объекты, на которые направлены аудиторские процедуры (элементы налогов и налогообложения) и особенности информационной базы. Установлено, что кроме типовых аудиторских процедур по существу, налоговый аудит предполагает проведение следующих специфических аудиторских процедур: проверка соблюдения налоговой политики; сопоставление данных бухгалтерской и налоговой отчетности; сопоставление данных финансового учета и налогового учета; сопоставление данных финансового учета и налоговой отчетности; сопоставление данных финансового учета и бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: аудиторская процедура, бухгалтерская отчетность, налоговая отчетность, налоговый аудит

CHARACTERISTICS OF SPECIFIC AUDIT PROCEDURES OF TAX AUDIT

Vasilenko A.A.

FSBEI «Rostov State Economic University (RSEU)», Rostov-on-Don, e-mail: allvasilenko@yandex.ru

The comparative analysis of the methodological approaches used in case of tax audit (special audit) and in the process of checking taxation in the audit of accounting records was carried out. It was considered that, despite the different purposes of tax audit as f part of «classical audit inspection» and special audit, in case of carrying out tax audit, the auditor can use approaches to collecting and information assessment, to carrying out and documenting the procedures, applied at the audit of the accounting reporting. Objects, which audit procedures (elements of taxes and taxation) and features of information base are directed on, influence the methodology of tax audit. It was established that in addition to the standard audit procedures, tax audit assumes carrying out the following specific audit procedures: check of observance of a tax policy; comparison of data of the accounting and tax reporting; comparison of data of the financial accounting and tax accounting; comparison of data of the financial accounting and tax reporting; comparison of data of the financial accounting and accounting reporting.

Keywords: audit procedure, accounting reporting, tax reporting, tax audit

В условиях неустойчиво развивающейся экономики чрезвычайно важным для любой коммерческой организации является разработка оптимальной стратегии в области налогообложения, эффективная организация налогового учета. Эти задачи можно решить, используя результаты налогового аудита, в процессе которого проводятся аудиторские процедуры.

Цель исследования – на основе сопоставления методических подходов, используемых при специальном аудите и в процессе «классического аудита» (аудита бухгалтерской отчетности), охарактеризовать специфические аудиторские процедуры налогового аудита.

Материал и методы исследования

«Налоговый аудит» относится к понятиям, которые неоднозначно трактуются в теории аудита, что отражается на практике проведения аудиторских процедур. Сравнительный анализ точек зрения на сущность налогового аудита показал, что имеют место значительно отличающиеся трактовки – от самого широкого понимания («отдельное направление в системе отечественного аудита» [6, с. 11]) до самого узкого («один из видов сопутствующих аудиту услуг» [5, с. 3]). Зачастую ставится знак равенства между аудитом налогообложения в рамках «классического аудита» бухгалтерской отчетности и налоговым аудитом [3, с. 3; 4, с. 10,] либо речь идет об их взаимопроникновении [8, с. 26]. По мнению Попова М.В., с учетом особенностей отечественного аудита налоговый аудит может достигать 25 % доли данного рынка, так как является в настоящее время одним из основных направлений деятельности аудиторских организаций в России. Попов М.В. считает, что налоговый аудит частично пересекается с налоговым и юридическим консалтингом, на который в совокупности приходится более 60 % доли рынка аудиторских и консалтинговых услуг в России [7, с. 21].

Более обоснованным является подход, закрепленный в стандарте аудиторской деятельности, в котором налоговый аудит рассматривается как вид аудита отчетности, составленной по специальным правилам (специального аудита) [2]. Методика формирования показателей налоговой отчетности существенно отличается от методики формирования показателей бухгалтерской отчетности. Это предопределяет разницу между аудитом налогообложения как одним из сегментов «классического аудита» и налоговым аудитом.

При налоговом аудите необходимо получить полную, достоверную и объективную информацию о правильности исчисления налоговых обязательств

в соответствии с нормами налогового законодательства. При этом в итоговом документе аудитором выражается мнение о степени полноты и правильности исчисления, отражения в налоговых регистрах и налоговых декларациях данных по налогам, а также своевременности расчетов с бюджетом. Исходя из этого, проверка налогов – основная и единственная задача налогового аудита.

В отличие от «классической» аудиторской проверки в результате проведения налогового аудита аудитором формируется аудиторское заключение об отчетности, составленной по специальным правилам. Кроме информации, содержащейся в аудиторском заключении о бухгалтерской отчетности, такое заключение также должно содержать:

а) цель составления отчетности и, при необходимости, круг предполагаемых пользователей либо ссылку на примечание в отчетности, содержащее такую информацию;

б) описание ответственности руководства аудируемого лица за альтернативный выбор специальных правил составления отчетности.

В заключении по результатам проведения налогового аудита аудиторская организация выражает мнение не о достоверности бухгалтерской отчетности, а о степени полноты и правильности исчисления, отражения экономическим субъектом налоговых платежей. Следовательно, заключение по результатам проведения налогового аудита не может рассматриваться как аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Результаты исследования и их обсуждение

Среди проблем методологии в сфере аудиторских услуг недостаточно проработанными остаются вопросы применения методов и процедур в процессе налогового аудита. В нормативной базе данные аспекты не рассматриваются за исключением схематического выделения этапов налогового аудита (этап предварительной оценки существующей системы налогообложения и этап подтверждения правильности исчисления и уплаты налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды).

Предварительная оценка существующей системы налогообложения экономического субъекта включает в себя: общий анализ и рассмотрение элементов системы налогообложения; определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели; проверку методики исчисления налоговых платежей; предварительный расчёт налоговых показателей. На втором этапе работ по налоговому аудиту осуществляется проверка налоговой отчётности и правомерности использования налоговых льгот. При этом аудитор должен установить, соблюдаются ли аудируемым лицом нормативные акты, определяющие порядок формирования элементов налогообложения.

По мнению Усатовой Л.В., методы налогового аудита подразделяются на два вида: метод анализа налоговых деклараций и метод анализа бухгалтерских счетов. К специфическим процедурам анализа налоговых деклараций относятся:

– проведение построчного анализа налоговых деклараций;

– проверка правильности формирования налогооблагаемых баз путем анализа данных аналитического учета;

– проверка расчета налоговых обязательств перед бюджетом;

– выявление расхождения между данными, рассчитанными аудитором на основании аналитического учета, и данными, отраженными в налоговых декларациях и др. [8, с. 31].

При исследовании взаимосвязи налогового аудита с аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности Попов М.В. недостаточно корректно сравнивает аналитические процедуры, проводимые при «классической аудиторской проверке», и процедуры налогового аудита. К процедурам внешнего аудита автор относит аналитические процедуры, то есть только один из видов аудиторских процедур по существу, а к процедурам налогового аудита – отдельные несистематизированные аудиторские процедуры по существу [7, с. 24]. На самом деле, при внешнем аудите используются также тесты средств контроля и полный перечень процедур по существу.

К процедурам налогового аудита применимы единые требования, рассмотренные в федеральных стандартах аудиторской деятельности ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» [2] и № 20 «Аналитические процедуры» [1]. Согласно указанным стандартам аудиторские доказательства собираются аудитором в результате выполнения аудиторских процедур. Иначе говоря, аудиторские процедуры – это приемы и способы получения аудиторских доказательств. Поскольку при налоговом аудите не обязательно оценивать надежность системы внутреннего контроля, то в отличие от «классической аудиторской проверки» при налоговом аудите не используется такой вид аудиторских процедур, как тесты средств контроля. Поэтому все проверочные процедуры налогового аудита можно свести к процедурам проверки по существу.

Аудиторские процедуры проверки по существу означают действия, проводимые аудитором с целью обнаружения существенных искажений отчетности (применительно к налоговому аудиту – налоговой отчетности). Процедуры проверки по существу включают:

1) детальное тестирование (остатков (сальдо) по счетам бухгалтерского учета;

групп однотипных операций; представлений и раскрытий информации в отчетности);

2) аналитические процедуры.

Процедуры проверки по существу применительно к аудиту, в том числе налоговому, включают: запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры. В частности, инспектирование заключается в изучении учетных записей и документов, созданных внутри аудируемого лица или полученных извне. К документам относят налоговую и бухгалтерскую отчетность, регистры налогового учета, первичные документы, распорядительные документы. Инспектирование материальных активов заключается в непосредственном рассмотрении и изучении активов, влияющих на формирование налогооблагаемой базы.

Вместе с тем на методологию налогового аудита накладывают отпечаток объекты, на которые направлены аудиторские процедуры. Исходя из цели специального аудита и требований налогового законодательства, при налоговом аудите проверяются следующие элементы налогов и налогообложения: статус налогоплательщика; возможность применения налоговых льгот и правильность их использования; объект налогообложения; формирование налоговой базы; составление и своевременность сдачи налоговых деклараций; своевременность уплаты налога.

Сведения, содержащиеся в налоговой отчётности, анализируются путём их сопоставления с данными регистров бухгалтерского учёта и отчётности. Аудитор вправе анализировать первичные документы, получать разъяснения руководства о показателях и методиках налоговых расчётов, а также наблюдать за проведением инвентаризации и осматривать объекты, используемые для извлечения дохода или являющиеся объектом налогообложения.

Выбор аудиторских процедур в значительной степени определяется проверяемым налогом, его отражением в отчетности и бухгалтерском учете, сложностью формирования налогооблагаемой базы и другими факторами. Например, при аудите расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость (НДС) аудитор проверяет правильность формирования элементов НДС по видам расчетов между хозяйствующими субъектами, видам договоров гражданско-правового характера, видам деятельности и хозяйственных операций. Все это находит отражение в методиках аудита налогообложения по различным налогам.

Следовательно, кроме типовых аудиторских процедур по существу, налоговый аудит предполагает проведение следующих специфических аудиторских процедур, общих для всех налогов:

1) проверка соблюдения налоговой политики;

2) сопоставление данных бухгалтерской и налоговой отчетности;

3) сопоставление данных финансового учета и налогового учета;

4) сопоставление данных финансового учета и налоговой отчетности;

5) сопоставление данных финансового учета и бухгалтерской отчетности.

Рассмотрим применение специфических аудиторских процедур на примерах методики аудита налога на прибыль и НДС.

1. Проверку соблюдения положений налоговой политики по налогу на прибыль целесообразно осуществлять в разрезе элементов учетной политики в отношении доходов от реализации, внереализационных доходов, расходов, связанных с производством и реализацией, внереализационных расходов и прочих объектов. Подразделение выявленных отклонений на нарушения налогового законодательства и отклонения по применению налоговой политики позволяет выявить их влияние на достоверность налоговых обязательств и налоговой отчетности в целом.

2. Обязательной процедурой проверки любого налога является сопоставление данных налоговой и бухгалтерской отчетности. Например, применительно к аудиту налога на прибыль сравниваются показатели доходов декларации по налогу на прибыль с аналогичными показателями отчета о прибылях и убытках. Важной процедурой является анализ взаимосвязей между показателями различных налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, а также между показателями внутри налоговой отчетности.

3. Эффективны процедуры по установлению соответствия данных о налогах, отраженных в бухгалтерском финансовом и налоговом учете. Например, проверка соответствия налога на прибыль, отраженного в бухгалтерском финансовом учете, и налога на прибыль, исчисленного в налоговом учете, позволяет оценить правильность ведения бухгалтерского учета налога на прибыль, а также проанализировать доходы и расходы, порядок признания которых в бухгалтерском финансовом и налоговом учете не совпадает. При проверке правильности формирования налоговых вычетов по НДС аудитор должен отследить соблюдение следующего равенства: общая сумма по графе «Всего покупок, включая НДС» журнала учета полученных счетов-фактур за налоговый период по учтенным счетам-фактурам должна соответствовать кредитовому обороту по счетам расчетов с поставщиками.

4. Примером процедуры сопоставления данных финансового учета и налоговой отчетности может служить действие аудитора, когда сумма текущего налога на прибыль по данным бухгалтерского финансового учета сравнивается с данными налоговой декларации по налогу на прибыль. Такую процедуру можно сделать более эффективной, одновременно сопоставляя информацию в налоговой декларации, на счетах бухгалтерского учета и в налоговых регистрах.

5. При выполнении процедур сопоставления данных финансового учета и бухгалтерской отчетности изучается информация в отношении постоянного налогового обязательства и постоянного налогового актива, а также подтверждается соблюдение методики формирования и правильности расчета чистой прибыли (убытка).

Для подтверждения достоверности отражения в бухгалтерской отчетности постоянных налоговых разниц и постояных налоговых обязательств информация о постоянных налоговых разницах по данным бухгалтерского финансового учета группируется следующим образом:

– постоянные налоговые разницы по доходам, не признаваемым в налоговом учете;

– постоянные налоговые разницы по доходам, не признаваемым в бухгалтерском учете;

– постоянные налоговые разницы по расходам, не признаваемым в налоговом учете.

Заключение

Правильный выбор аудитором процедур проверки является ведущим фактором, обеспечивающим качество аудита. Несмотря на разные цели аудита налогообложения в рамках «классической аудиторской проверки» и специального аудита, при налоговом аудите и аудите бухгалтерской отчетности аудитор может использовать единые методические подходы к сбору и оценке информации. Кроме типовых аудиторских процедур по существу, налоговый аудит предполагает проведение специфических аудиторских процедур. Все аудиторские процедуры по налоговому аудиту должны быть разработаны на внутрифирменном уровне и утверждены руководителем аудиторской организации во внутреннем стандарте.

Список литературы

1. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http:www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standards/standards_audit/index.php (дата обращения 28.02.12).

2. 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: приказ Минфина РФ от 16 августа 2011 г. № 99н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http:www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standards/standards_audit (дата обращения 28.02.12).

3. Бажин И.А. Налоговый аудит: объект, цели, задачи // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 56–60.

4. Кришталева Т.И. Выявление налоговых ошибок: роль аудита // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 4. – С. 10–15.

5. Лабынцев Н.Т., Кислая И.А. Специфика налогового аудита: цели, задачи, исходная информация // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 4. – С. 3–9.

6. Морозова Ж.А. Налоговый аудит: практическое руководство. – М.: ООО ИИА «Налог Инфо», ООО «Статус-Кво 97», 2007. – 187 с.

7. Попов М.В. Налоговый аудит в структуре аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 11. – С. 19–26.

8. Усатова Л.В. Организация процесса налогового аудита расходов // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 24. – С. 26–31.

References

1. *Postanovlenie Pravitelstva RFOb Utverzhdenii Federalnyh Pravil Standartov Auditorskoi Deyatelnosti* (The order of the Government of the Russian Federation from September 23, 2002, No. 696 «About approval of federal rules (standards) of auditor activities»), Available at: http:www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standards/standards_audit/index.php (accessed 28 February 2012).

2. *Prikaz Minfina RFOb Utverzhdenii Federalnyhl Standartov Auditorskoi Deyatelnosti I Vnesenii Izmenei V Federalnyil Standart Auditorskoi Deyatelnosti FSAD5/2010 Obyazannosti Auditora Po Rassmotreniuy Nedobrosovestnih Deistvii V Hode Audita* (The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from August 16, 2011, no. 99н «About approval of federal standards of auditor activities and modification of a federal standard of auditor activities (FSAD 5/2010) «Obligations of the auditor on consideration of unfair actions during audit», approved by the order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from August 17, 2010, no. 90n»), Available at: http:www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standards/standards_audit/index.php (accessed 28 February 2012).

3. Bazhin I.A. *Auditorskie vedomosti – Auditor sheets*, 2008, no.4, pp. 56–60.

4. Krishtaleva V. I. *Auditorskie vedomosti – Auditor sheets*, 2008, no.4, pp. 10–15.

5. Labyntsev N.T., Kislaya I.A. *Auditorskie vedomosti – Auditor sheets*, 2008, no.4, pp. 3–9.

6. Morozova J.A. *Nalogovii audit prakticheskoe rukovodstvo* [Tax audit: a practical guide]. Moscow, JSC IIA «Tax Info», JSC Status-Qvo 97, 2007. 187 p.

7. Popov M.V. *Auditorskie vedomosti – Auditor sheets*, 2009, no.11, pp. 19–26.

8. Usatova L.V. *Ekonjmicheskii analiz teoriya i praktika – Economic analysis: theory and practice*, 2008, no.24, pp. 26–31.

Рецензенты:

Кольвах О.И., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит», ФГАОУ ВПО «Южный федеральный университет», г. Ростов-на-Дону;

Риполь-Сарагоси Ф.Б., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» филиала НОУ ВПО «Московский институт предпринимательства и права», г. Ростов-на-Дону.

Работа поступила в редакцию 09.01.2013.