

УДК 336.325.322

СУЩНОСТЬ КАТЕГОРИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Гринченко К.А.

ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет»,
Ростов-на-Дону, e-mail: grin-kirill1@yandex.ru

В настоящей статье рассмотрены подходы отечественных и зарубежных ученых к определению понятия «внутренний аудит налоговых обязательств». В процессе исследования выявлено, что рассмотренные авторские трактовки в полной мере не раскрывают сущность внутреннего аудита. Автором описаны сходства и различия предложенных определений, а также их основные достоинства и недостатки. Сделан вывод, что объем и цели внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от требований руководства и размеров структуры аудируемой компании. Автором описаны ключевые особенности внутреннего аудита налоговых обязательств, которые подлежат включению в новое определение понятия. По результатам исследования синтезированы определения внутреннего налогового аудита в широком и узком смысле, позволяющие в полной мере определить содержание и роль внутреннего аудита в хозяйственной деятельности.

Ключевые слова: внутренний налоговый аудит, внутренний контроль, налогообложение

THE ESSENCE OF INTERNAL AUDIT OF TAX LIABILITIES

Grinchenko K.A.

Federal State Educational Institution of Higher Education «Rostov State Economic University»,
Rostov-on-Don, e-mail: grin-kirill1@yandex.ru

This article contains analysis of approaches of Russian and foreign scientists to definition of “internal tax audit”. During the course of analysis was identified that none of the author’s interpretations provides completed essence of internal audit. The author describes similarities and differences of developed definitions and their advantages and disadvantages. The author concluded that the scope and objectives of internal audit in each case are different and depends on the requirements of management and structure of the audited company. The author described the key features of internal audit of tax liabilities which should be included in the new definition. Based on the results of analysis the author synthesized generally and properly definitions of internal tax audit, which may help to fully determine content and role of internal tax audit in economic activities.

Keywords: internal tax audit, internal control, taxation

В условиях сжатия экономики целый ряд хозяйствующих субъектов рискует потерять экономическую эффективность своей хозяйственной деятельности и даже уйти с рынка. В этой связи многократно возрастает роль качества и разработанности применяемых в организации управленческих технологий, регламентации бизнес-процессов и, конечно, эффективности системы внутреннего аудита.

Наибольшее распространение получил внутренний аудит налоговых обязательств, призванный контролировать все ключевые стороны расчетов налогоплательщика с государством.

Основные положения внутреннего аудита разрабатываются многими отечественными и зарубежными учеными. Важная роль внутреннего аудита доказана в большом количестве научно-исследовательских работ, а системы внутреннего аудита уже много лет функционируют на практике.

Вместе с тем следует констатировать, что законодательные акты и методическая литература не дают достаточно емкого и целостного определения внутреннего аудита налоговых обязательств.

Так, в Федеральном законе от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» под аудитом понимается независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Следуя тексту 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 отчетности (или ее часть), предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, а также иная финансовая информация [12].

В то же время в указанном законе определение понятия «внутренний налоговый аудит» отсутствует.

Кроме того, определение понятия «внутренний налоговый аудит» отсутствует и в федеральных стандартах аудиторской деятельности (ФСАД 8/2011) «Особенности аудита

отчетности, составленной по специальным правилам» и (ФСАД 9/2011) «Особенности аудита отдельной части отчетности», в которых лишь указано, что по регулируемым этими стандартами услугам оформляется аудиторское заключение.

На сегодняшний день затруднительно сформировать полностью корректное определение понятия «внутренний аудит налоговых обязательств». Среди ученых-теоретиков нет единства как в отношении формулировки самого определения, так и в отношении целей и задач внутреннего аудита, его конечного результата. Многие трактовки носят слишком обобщенный характер и не дают конкретных характеристик, некоторые – излишне узкий, рассматривающий лишь одну из сторон внутреннего аудита. В связи с этим представляется важным и необходимым сформулировать дефиницию «внутренний аудит налоговых обязательств» из двух его составляющих: «внутреннего аудита» и «аудита внутренних обязательств».

Обобщая имеющиеся в литературе авторские определения, можно сделать вывод о том, что внутренний аудит на сегодняшний день рассматривается как:

- 1) служба, подразделение организации;
- 2) способ оценки и проверки деятельности организации;
- 3) совокупность аудиторских услуг;
- 4) оценка эффективности СМК;
- 5) деятельность;
- 6) система контроля;
- 7) элемент системы внутреннего контроля;
- 8) составная часть общего аудита.

Систематизируя данные позиции, можно их сгруппировать следующим образом:

1. С точки зрения функционирования организационной структуры внутренний аудит рассматривается как подразделение организации, отдельно выделенная служба, система контроля либо ее составная часть.

2. С точки зрения обработки применяемой информации внутренний аудит рассматривается как процесс, как деятельность.

3. И, наконец, с позиции целей осуществления внутреннего аудита он определяется как инструмент оценки СМК (система менеджмента качества), как способ оценки и проверки деятельности организации.

Как отмечают Л.К. Амирзянова и И.И. Рахманова, внутренний аудит представляет собой не форму организации внутреннего контроля, а структуру, дополняющую структурно-функциональную систему внутреннего контроля и входящую в ее конфигурацию [2].

Другой автор, Ю.Н. Воропаев, указывает, что внутренний аудит – это способ независимой оценки эффективности деятельности организации и органов ее управления [4].

Иной точки зрения придерживается И.И. Мазур. Внутренний аудит, по мнению данного автора, это систематическое и независимое исследование, проводящееся для того, чтобы установить, соответствует ли деятельность в области качества запланированным требованиям, насколько эффективно эти требования реализуются и пригодны ли они для достижения поставленных целей [9].

Возможно, такое количество мнений связано с тем, что объем и цели внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от требований руководства и размеров структуры аудируемой компании.

Однако можно проследить четкую тенденцию к тому, что большинство определений связаны с позиционированием внутреннего аудита как системы контроля, либо как составной части системы внутреннего контроля.

В определениях, данных В.Д. Андреевым, П.И. Камышановым, Т.В. Ножкиной, Л.В. Сотниковой, внутренний аудит рассматривается как неотъемлемая часть системы управления, в рамках которой и мы можем добавить, что и сам аудит может быть представлен в виде комплексной системы, охватывающей различные сферы интересов: государства (реализация контрольных функций в сфере управления бюджетами), Федеральной налоговой службы (соблюдение норм налогового законодательства). Особенность налоговых обязательств как объекта аудита также состоит в том, что, в отличие от других видов активов и обязательств, расчет налоговых обязательств и активов является обязанностью исключительно налогоплательщика [3].

П.И. Камышанов [8] указывает на сущность внутреннего аудита как части системы текущего контроля в процессе менеджмента, то есть управления всей организацией в пределах принятой экономической политики.

Приведенные определения дополняют друг друга – в частности, И.И. Мазур указывает на систематичность и независимость внутреннего аудита, указывая на то, что внутренний аудит не только текущий, как утверждает П.И. Камышанов, контроль. На контролирующую функцию указывают в своих работах М. Васильева, Ю. Камфер, А.В. Евдокимова.

В.В. Бурцев поднимает очень важный вопрос организации самой работы по осуществлению внутреннего аудита – создания специального контрольного органа и принятия внутренних контрольных документов. Это лучше раскрывает специфику внутреннего аудита с организационной точки зрения: руководитель организации принимает решение об организации внутренней службы, лучше понимающей бизнес-процессы организации. А.В. Евдокимова также

подтверждает данное утверждение – «внутренний аудит проводится работниками данной фирмы».

Мнение Л.В. Сотниковой носит более масштабный характер, указывая на то, что внутренний аудит – это целая полномасштабная структура, дополняющая структуру контроля в организации.

Как уже было сказано выше, нельзя не заметить, что данные определения имеют ряд серьезных смысловых упущений, отчасти игнорируя определение, данное «Институтом внутренних аудиторов». Сформулированное его представителями в 2004 году определение наиболее емко представляет и накопленный ранее опыт внутреннего аудита, и дальнейшие перспективы его развития. На наш взгляд, раскрытие внутреннего аудита как «деятельности по предоставлению независимых и разумных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации» является наиболее конкретным и в то же время емким, лишь требуя дополнительного раскрытия таких понятий, как «гарантия» и «консультационные услуги».

Среди сформулированных рассматриваемыми авторами определений лишь В.В. Мишин [10] указывает на консалтинговый характер внутреннего аудита – не только сама фирма, но и другая организация от ее имени может оказывать услугу по аудиту.

Резюмируя вышеизложенное, сделаем вывод, что сущность налогового аудита сводится к рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта специалистом с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды.

Так, в работе О.Ю. Зиборевой «Внутренний аудит расчетов по налогам и сборам в интегрированных компаниях» [7] – сущность налогового аудита можно определить как вид аудиторских услуг по независимой проверке экономической деятельности и учетной системы экономического субъекта, имеющий целью подтверждение соответствия действий либо намерений клиента требованиям налогового законодательства.

Однако оно также является весьма неполным и требует уточнения. В связи с этим мы считаем необходимым сформулировать ряд ключевых особенностей внутреннего аудита налоговых обязательств, которые подлежат включению в определение понятия.

1. Наибольшее количество приведенных авторов определяет внутренний аудит как систему внутреннего контроля либо ее элемент. В связи с этим можно сделать вывод о том, что внутренний аудит направлен на оценку качества системы внутреннего контроля в целом, а также ее способности влиять на риски. При данном условии целью внутреннего аудита путем периодических независимых проверок является аналитика того, насколько эффективно разработан контроль в организации, насколько следует данным требованиям персонал и менеджмент, насколько эффективно предприятие функционирует. Внутренний аудитор, в силу специфики внутреннего аудита, обладает ключевой информацией по всем аспектам деятельности компании и инструментарием для обобщения и анализа данных, в то время как менеджер, ориентируясь на задачи развития организации, не имеет возможности провести аналогичный анализ.

2. Исходя из определения внутреннего аудита, данного Институтом внутренних аудиторов, в его основе лежат независимые и разумные гарантии и консультации.

3. Ни одно из определений в полной мере не раскрывает методы организации внутреннего аудита.

По итогам проведенного анализа сформируем следующие итоговые трактовки внутреннего аудита налоговых обязательств.

1. Внутренний аудит налоговых обязательств в широком смысле – это система внутреннего контроля исполнения налоговых обязательств организации, заключающаяся в предоставлении независимых и объективных гарантий и консультаций по проверке и оценке бизнес-процессов, направленных на исполнение налоговых обязательств в полном объеме, а также формирование связанной с этим отчетности. Также в широком смысле слова внутренний аудит налоговых обязательств можно охарактеризовать как обособленную от других деятельность сотрудников коммерческой организации по организации постоянного контроля и оценки исполнения налоговых обязательств, обоснованию систем управления рисками и поддержке развития организации.

2. Внутренний аудит налоговых обязательств в узком смысле – это составная часть системы корпоративного контроля за исполнением налоговых обязательств компании и заключающаяся в предоставлении независимых и объективных гарантий и консультаций по проверке и оценке бизнес-процессов, направленных на исполнение налоговых обязательств в полном объеме, а также формирование связанной с этим отчетности, осуществляемая в форме

корпоративного подразделения внутреннего аудита аутсорсинга, либо косорсинга. Так же в узком смысле слова внутренний аудит налоговых обязательств представляет собой процесс сбора, обработки, хранения и передачи информации сотрудниками компании, либо аудиторами аутсорсинговых и косорсинговых компаний, направленной на контроль соблюдения налоговых обязательств.

Осуществление предпринимательской деятельности в Российской Федерации строится не только на принципах, связанных со свободой предпринимательской деятельности. Государство участвует в экономических отношениях посредством установления норм законодательства, а также принимает на себя фискальные функции. Не секрет, что налоговое законодательство последовательно отражает последние экономические тенденции и порой опережает их. Деятельность налоговых служб стала носить менее формализованный характер, однако в процессе осуществления выездных и камеральных проверок налоговые инспекторы оценивают в настоящий момент весь комплекс гражданских и налоговых отношений не только проверяемой организации, но и ее контрагентов. Предметом налоговой проверки все чаще становятся фактические правоотношения между юридическими лицами (проверяемой организацией и ее контрагентами).

В этой связи внутренний аудит налоговых обязательств призван провести независимый анализ налоговой и бухгалтерской отчетности организации с целью выявления ошибок в исчислении и уплате налогов и сборов. Важным звеном внутреннего аудита является и проверка заключенных сделок, отражение сделок в бухгалтерском учете и формирование рекомендаций по возможным проблемным сделкам.

В таком контексте точное определение понятия «внутренний налоговый аудит» позволяет хозяйствующим субъектам в полной мере сформировать понимание роли внутреннего аудита, а также правильно сформировать и эффективно достигнуть заявленных целей.

Список литературы

1. Альфа банк [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://alfabank.ru/about/corporate_governance/audit/internal_audit/] Дата обращения: 18.06.2015.
2. Амиряева Л.К., Рахманова И.И. К вопросам о видах аудиторской деятельности / Л.К. Амиряева, И.И. Рахманова // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 6. – С. 228–231.
3. Виктор П.П. Особенности аудита налоговых обязательств обособленных подразделений иностранных юридических лиц: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.1. – М., 2002. – 25 с.
4. Воропаев Ю.Н. Оценка внутреннего контроля // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 8.

5. Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты. – М.: Элит 2000, Юнити-Дана, 2002. – 400 с.

6. Евдокимова А.В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации: практическое пособие / А.В. Евдокимова, И.Н. Пашкина. – М.: Дашков и К, 2010. – 512 с.

7. Зиборева О.Ю. Внутренний аудит расчетов по налогам и сборам в интегрированных компаниях: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08 00 12. – Новосибирск, 2012. – 24с.

8. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: Инфра-М, 2008. – 256 с.

9. Мазур И.И. Управление качеством: учеб. пособие / И.И. Мазур, В.Д. Шапиро. – М.: Высш. шк., 2003. – 334 с.

10. Мишин В.М. Управление качеством: учебник для студентов вузов. – 2-е изд. – М.: ЮНИТ И-ДАНА, 2005. – 463 с.

11. Практические указания к Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита // перевод Практических указаний в редакции от 01.06.11». [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.iaa.ru] Дата обращения 21.06.2015.

12. Федеральный закон Российской Федерации от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 21.11.2011 с изменениями, вступившими в силу с 01.01.2013, действующая редакция), ст. 1.

References

1. Alfa bank [Jelektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: [https://alfabank.ru/about/corporate_governance/audit/internal_audit/] Data obrashhenija: 18.06.2015.

2. Amirzajeva L.K., Rahmanova I.I. K voprosam o vidah auditorskoj dejatel'nosti / L.K. Amirzajeva, I.I. Rahmanova // Audit i finansovyj analiz, 2012. no. 6. pp. 228–231.

3. Viktorov P.P. Osobennosti audita nalogovykh objazatel'stv obosoblennykh podrazdelenij inostrannykh juridicheskikh lic: avtoref. dis. ... kand. jekon. nauk: 08.00.1. M., 2002. 25 p.

4. Voropaev Ju.N. Ocenka vnutrennego kontrolja // Buhgalterskij uchet. 1996. no. 8.

5. Gutcajt E.M. Audit: koncepcija, problemy, jeffektivnost, standarty. M.: Jelit 2000, Juniti-Dana, 2002. 400 p.

6. Evdokimova A.V. Vnutrennij audit i kontrol finansovohozjajstvennoj dejatel'nosti organizacii: prakticheskoe posobie / A.V. Evdokimova, I.N. Pashkina. M.: Dashkov i K, 2010. 512 p.

7. Ziboreva O.Ju. Vnutrennij audit raschetov po nalogam i sboram v integrirovannykh kompanijah: avtoref. dis. kand. jekon. nauk: 08 00 12. Novosibirsk, 2012. 24 p.

8. Kamyshanov P.I. Prakticheskoe posobie po auditu. M.: Infra M, 2008. 256s.

9. Mazur I.I. Upravlenie kachestvom: ucheb. posobie / I.I. Mazur, V.D. Shapiro. M.: Vyssh. shk., 2003. 334 p.

10. Mishin V.M. Upravlenie kachestvom: uchebnik dlja studentov vuzov. 2-e izd. M.: JuNIT I-DANA, 2005. 463 p.

11. Prakticheskie ukazanija k Mezhdunarodnym professionalnym standartam vnutrennego audita // perevod Prakticheskikh ukazanii v redakcii ot 01.06.11». [Jelektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: [http://www.iaa.ru] Data obrashhenija 21.06.2015.

12. Federalnyj zakon Rossijskoj Federacii ot 30 dekabrja 2008 goda no. 307-FZ «Ob auditorskoj dejatel'nosti» (red. ot 21.11.2011 s izmenenijami, vstupivshimi v silu s 01.01.2013, dejstvujushhaja redakcija), st. 1.

Рецензенты:

Богатая И.Н., д.э.н., профессор кафедры «Аудит», ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет», г. Ростов-на-Дону;

Евстафьева Е.М., д.э.н., доцент, профессор кафедры «Аудит», ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет», г. Ростов-на-Дону.