

Анализ методической обеспеченности налогового аудита в России

*Низамова А. А., магистрант
Конвисарова Е.В, канд. экон. наук, профессор
Кафедра «Экономики и управления»
ФГБОУ ВПО «Владивостокский
государственный университет экономики и
сервиса»
Россия, Владивосток
e-mail: avroravr@mail.ru*

Налоговый аудит в России является развивающимся видом деятельности аудиторских компаний. В нем есть несомненная потребность, но и есть определенного рода сложности, одну из которых представляет методическое обеспечение. Основу методического обеспечения любой деятельности представляют, в первую очередь, нормативные документы межгосударственные и государственные.

В международных стандартах аудита нет отдельного стандарта, регулирующего аудиторскую деятельность непосредственно по осуществлению налогового аудита, но упоминается о налоговом консультировании как об отдельном виде услуг.

В составе российских нормативных документов существует методика «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (далее - Методика) [1], не в полной мере удовлетворяющая потребности методического обеспечения налогового аудита:

- во-первых, она была разработана и принята без учета требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [2] и федеральных правил (стандартов) аудита;

- во-вторых, положения Методики направлены на слишком широкий круг сопутствующих аудиту услуг по налоговым вопросам, что не позволяет использовать ее для однозначной регламентации процесса аудита налоговой отчетности.

Однако, на сегодня это единственная методика, регулирующая цель, порядок проведения налогового аудита, его этапы, оформление, ответственность сторон, представление результатов при проведении налогового аудита и рекомендации по общению с налоговыми органами.

В части проверки налога на прибыль руководствуются «Методическими рекомендациями по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг» [3], актуальность которых связана с тем, что налоги представляют собой часть отношений экономического субъекта с государственными и контролирующими органами и нарушения в данной области могут повлечь за собой существенные последствия для экономического субъекта.

К достоинствам данного нормативного документа относится то, что он является единственным в своем роде. А недостатком – отсутствие формулировки цели проведения проверки.

Оценка аудиторского риска представлена в методике традиционным для аудита финансовой отчетности способом комбинированной оценки рисков (неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения). При этом методика допускает более высокий уровень риска необнаружения при низких значениях неотъемлемого риска, хотя и содержит напоминание о том, что аудитор должен стремиться максимально снизить аудиторский риск. По нашему мнению, допущение более высокого уровня риска необнаружения при проверке финансовой отчетности неприемлемо при проверке достоверности налоговой отчетности в силу кумулятивного эффекта ошибок при налогообложении.

Для оценки системы учета и внутреннего контроля Методическими рекомендациями предложены тесты, два из которых являются ключевыми. Аудитору предлагается оценить риск средств контроля как «высокий» сразу после ответов на эти тесты, без дальнейшего анализа результатов тестирования.

Кроме того, видится ряд недостатков.

Во-первых, в разделе, посвященном общим положениям, не определена сфера применения Методических рекомендаций. Надо полагать, что методика относится к проверке организаций, которые обязаны применять ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» [4]. Таким образом, данная методика не относится к проверке кредитных, страховых и бюджетных организаций (п.1 ПБУ 18/02) и субъектов малого предпринимательства (п.2 ПБУ 18/02).

Во-вторых, нет четкого указания на то, какой факт подтверждает разработку регистра налогового учета: отражение формы регистра в учетной политике; произвольная форма перегруппировки аналитических данных в целях налогообложения; табличка, составленная от руки и т.п. Организация малого бизнеса может быть плательщиком налога на прибыль, но не применять налоговые регистры, поскольку не подпадает под действие ПБУ 18/02. И этот факт не свидетельствует о нарушениях в учете.

В-третьих, в содержании второго теста, требующего наличия налогового регистра для учета расходов на ремонт, явно прослеживается устаревшее содержание статьи 260 НК РФ, которая первоначально ограничивала принятие в целях налогообложения расходов на ремонт основных средств.

По нашему мнению, следует придерживаться принципа осторожности при проведении проверки налоговой отчетности и изначально ориентироваться на самые жесткие условия проверки, предварительно оценивая неотъемлемый риск как «высокий». Тестирование при этом проводится не столько для оценки риска, сколько для анализа влияющих факторов, чтобы дальнейшую проверку по существу проводить концентрируя внимание на участках с признаками «высокого» риска. Следует заметить, что в Методических рекомендациях предусматривается возможность, когда

аудитору более удобно или экономически оправдано не полагаться на систему внутреннего контроля.

Определение допустимой ошибки содержит, по нашему мнению, ряд недостатков.

Во-первых, общий уровень существенности распределяется дважды: по остаткам и по оборотам. Причем, суммы остатков могут быть много меньше сумм оборотов, и уровень существенности может быть слишком велик (низок) для остатка и мал (высок) для оборота.

Во-вторых, в методике не прописан порядок распределения общего уровня существенности между доходами и расходами

В-третьих, в методике содержится указание на обратную зависимость между уровнем существенности и аудиторским риском, но не указан конкретный механизм корректировки уровня существенности в зависимости от колебания оценки неотъемлемого риска в процессе проверки по существу.

В Методических рекомендациях присутствует замечание о том, что налог на прибыль и налоговые обязательства перед бюджетом могут проверяться независимо от уровня существенности, если аудитором получено специальное задание по проверке налога на прибыль. Это замечание следует, по нашему мнению, понимать таким образом, что уровень существенности принимается равным нулю. Но такой подход обязывает аудитора планировать аудиторский риск также равным нулю, что практически невозможно. Уровень существенности не является информацией конфиденциального характера, и если аудируемое лицо проявит заинтересованность, то следует предоставить ему эту информацию. Сведения о том, что уровень существенности равен нулю, не могут быть признаны правдивыми и объективными, т.е. в этом случае аудируемое лицо будет заведомо введено в заблуждение по поводу возможностей аудита.

По нашему мнению, следует в обязательном порядке установить методику расчета уровня существенности при проверке налоговой отчетности и довести найденный уровень существенности до руководства аудируемого лица. При этом должно быть достигнуто взаимопонимание с руководством по поводу объективного характера риска необнаружения и уровня существенности. В договор об оказании сопутствующих аудиту услуг в части проверки налоговой отчетности целесообразно включение пункта, гарантирующего страхование профессиональной ответственности аудитора.

Оценка неотъемлемого риска устанавливается с использованием градации «высокая», проводится тестирование для выявления зон с высоким риском, а для определения уровня существенности предлагается использовать оригинальную компьютерную программу.

Перечень разделов и процедур рассматриваемой методики следует дополнить процедурой и рабочим документом по ознакомлению аудитора с бизнесом клиента, поскольку без понимания особенностей функционирования и налогообложения клиента невозможно проводить аудит налоговой отчетности. Таким образом, Методические рекомендации частично могут

быть использованы при разработке методик проверки налоговой отчетности по другим налогам.

Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по налогу на добавленную стоимость, одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ от 21-22 октября 2003 г., протокол №18 [5] (Методические рекомендации по НДС).

В рассматриваемых Методических рекомендациях по НДС так же, как и в Методических рекомендациях по налогу на прибыль отсутствует формулировка цели проведения проверки, но есть четкое указание на то, что сбор аудиторских доказательств осуществляется по специальному аудиторскому заданию. Таким образом, данные рекомендации можно отнести ко второму направлению проверки. Критерий, используемый аудитором в оценке доказательств при проведении проверки НДС указан единственный: нормы, установленные законодательством.

В Методических рекомендациях по НДС отсутствует описание порядка определения основных параметров аудита, кроме указания репрезентативности выборки. Уровень существенности и порядок его определения не упоминаются. В отношении аудиторского риска приведен тест системы внутреннего контроля, который позволяет определить её количественную (в процентах) и качественную (по уровням) характеристики. В качестве объектов аудита указаны налоговая база и налоговые вычеты. При этом недостатком является то, что объекты привязаны к строкам форм отчетности (налоговой декларации и приложениям). При этом указывается конкретная налоговая декларация, ныне не актуальная, что делает невозможным использование методики без предварительной адаптации к новым формам налоговой отчетности.

В рассматриваемых Методических рекомендациях по НДС весь процесс проверки разбит на две части, каждой из частей разработаны программы проверки, по каждому разделу которых составляются рекомендованные рабочие документы форм РД и ОД, систематизированные по процедурам в таблицах, что является достоинством методики, создает удобство при ее использовании. Еще одним достоинством методики является то, что в программах проверки приводится достаточно полный перечень источников информации по каждой процедуре.

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» [2] в перечне сопутствующих аудиту услуг упоминается налоговое консультирование, представительство в налоговых органах. Но никакой регламентации действий в отношении этих услуг в законе нет. Существующие нормативные документы, регламентирующие проведение аудита и сопутствующих аудиту услуг, предписывают разделять понятия аудита финансовой (бухгалтерской отчетности) от аудиторской проверки иной отчетности, в том числе налоговой. Но, в то же время, невозможно осуществить проверку налога на бухгалтерскую прибыль, не проверив его взаимосвязь с налогом на налогооблагаемую прибыль. Таким образом, создается противоречивая ситуация, когда в процессе аудита необходимо осуществлять дополнительные

процедуры по проверке налогообложения и налоговой отчетности. Проблема осложняется тем, что создается угроза независимости аудитора или аудиторской организации. С позиций независимости, как одного из важнейших принципов аудиторской деятельности данная ситуация предполагает возникновение угрозы несоблюдения независимости по следующим аспектам:

1. Менеджеры фирмы - клиента могут обращаться к официальному аудитору за консультациями по поводу размещения капитала, оптимизации налогообложения, повышения эффективности отдельных операций и большой объем консультаций ведет к управлению действиями менеджера.

2. Аудитор, оказывая консультации, значительно влияющие на принятие менеджером тех или иных управленческих решений, оказывается в положении, когда недочет или ошибка в консультировании может породить желание скрыть эти недостатки при засвидетельствовании финансовой отчетности клиента.

В Кодексе этики аудиторов России [6] прямо указано на невозможность ведения деятельности, не совместимой с аудиторской практикой. Более подробно изложены возможные направления деятельности аудитора, наносящие ущерб принципу независимости. В то же время в Кодексе отмечено, что услуги по налогообложению представляют собой широкий спектр, в том числе контроль соблюдения «налогового законодательства, налоговое планирование, составление налоговых деклараций, помощь в разрешении налоговых споров» [6], что не подразумевает угрозы независимости.

Анализ статей Приложения к Кодексу показывает, что оказание услуг по налогообложению, в том числе по проверке достоверности налоговой отчетности, не считается неэтичным, не создает угрозу независимости, но при оказании этих услуг следует учитывать рекомендации по избеганию определенных случаев возникновения угроз независимости. Следуя рекомендациям Кодекса этики можно предусмотреть во внутренних стандартах аудиторской фирмы, оказывающей услуги по проверке налоговой отчетности правила и процедуры, препятствующие возникновению угрозы независимости или сводящие ее до приемлемого уровня.

Таким образом, анализ существующих методик и подходов [3,4,5,7,8,9], применимых к проверке налоговой отчетности, показал, что ни одна из них не может на сегодняшний день в полной мере обеспечить процесс аудита способами практического выполнения всех требований к его проведению. При этом требования к проведению проверки налоговой отчетности, как сопутствующей аудиту услуги, содержатся и в Федеральном законе, правилах(стандартах) и в Международных стандартах аудита.

Список литературы

1. Панкова С.В. Методология и практика регулирования аудиторской деятельности: Монография. - Оренбург: ИПК ГОУ ОГУ, 2012. - 210 с.

2. Об аудиторской деятельности. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ // СПС Консультант Плюс

3. Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами. Методика аудиторской деятельности. - одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 Протокол N 1 // СПС Консультант Плюс

4. Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг от 23 апреля 2004 года // СПС Консультант Плюс

5. Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по налогу на добавленную стоимость от 21-22 октября 2003 г., протокол №18 // СПС Консультант Плюс

6. Кодекс этики аудиторов России. Принят Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ, протокол от 28.08.03 № 16 // СПС Консультант Плюс

7. Варкулевич Т.В. Внутренний аудит в системе управления финансовой устойчивостью организации // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. 2012. № 2. С. 86-93.

8. Варкулевич Т.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: учеб. пособие: в 2 ч./Т.В. Варкулевич, Т.В. Терентьева. -Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2009. -266 с.

9. Низамова А.А., Конвисарова Е.В. Проблемы взыскания недоимок по налогам и сборам//Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований.-2016-№ 4-6-С.1771-1777.