

4. АУДИТ

4.1. ПРИМЕНЕНИЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА ПРИ ФОРМИРОВАНИИ ОСНОВНЫХ НАПРАВЛЕНИЙ И АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Гринченко К.А., аспирант,
кафедра «Бухгалтерский учет»

Ростовский государственный экономический университет, г. Ростов-на-Дону

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

Налоговые риски играют значимую роль в процессе хозяйственной деятельности практически любого коммерческого предприятия. В то же время формирование актуальной карты налоговых рисков, а также формирование на ее основе основных процедур внутреннего аудита налоговых обязательств может вызывать затруднения у хозяйствующих субъектов. В статье предложены основные направления внутреннего аудита налоговых обязательств и сформированы карты налоговых рисков, свойственных российским предприятиям. Предложенные риски и процедуры могут являться основой для проведения эффективного внутреннего аудита налоговых обязательств.

Налоговые обязательства хозяйствующих субъектов как один из важнейших объектов контроля и аудита связаны с высоким уровнем рисков учетного и управленческого характера. Это обуславливается такими объективными причинами, как наличие внешнего контроля налоговых расчетов и платежей со стороны органов государственной власти, административных и финансовых последствий, возникающих в результате нарушения правил и процедур налогообложения, нестабильности нормативно-правовой базы в области налогообложения, влияния налоговых обязательств на затраты и финансовые результаты предприятия, что порождает необходимость налогового планирования и оптимизации налоговых платежей.

В сфере внутреннего аудита в развитых странах и ряде развивающихся стран следует отметить в качестве ключевой тенденции активное внедрение и использование риск-ориентированного подхода. Оценка аудиторского риска путем анализа систем внутреннего контроля предприятия тесно увязывает внешний и внутренний аудит налоговых обязательств, налоговый контроль и предопределяет выработку методики осуществления контроля и аудита на всех стадиях проверки во внешней и внутренней контрольной среде. Из вышеизложенного следует, что использование рисков как базовых точек отсчета при определении характера, сроков применения и объемов использования аудиторских процедур чрезвычайно перспективно, но в Российской Федерации находится только в стадии становления. Назрела необходимость разработки процедур внутреннего аудита, основанных на системе рисков, возникающих в сфере налогообложения предприятия.

Налоговые риски в научной литературе рассматриваются преимущественно как финансовая категория вследствие наличия прямого материального ущерба, имеющего стоимостное выражение [2, 3, 4]. В то же время налоговые риски являются правовой категорией. Как отмечает Лисовская И.А., «...возникновение налоговых рисков обусловлено наличием определенной модели взаимоотношений между всеми участниками налоговых правоотношений (налогоплательщиком, налоговым агентом и государством) и различной направленностью интересов в сфере налогообложения каждого из них.

Таблица 1

КАРТА НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

Группа риска	Наименование риска	Характеристика риска
1	2	3
Р1. Риски прямых потерь, связанные с несоблюдением налогового законодательства, неисполнением налоговых обязательств	Р.1.1.Риск изменений и противоречий налогового законодательства	Связан с невозможностью своевременно отследить и / или адекватно трактовать нормы законодательства
	Р.1.2.Риск применения неправовых методов оптимизации налогообложения	Связан с преднамеренным / непреднамеренным использованием внеправовых схем налогообложения, отражения информации о налоговых платежах в информационной системе, прямым неисполнением обязательств налогоплательщика
	Р.1.3. Риск недостоверного отражения налоговых обязательств учетно-аналитической системе	Связан с преднамеренным / непреднамеренным искажением / неотражением информации о налоговых платежах в информационной (учетной, аналитической) системе
	Р.1.4. Риск неэффективности средств контроля налогообложения	Связан отсутствием / неэффективностью действующей системы контроля
Р2. Риски альтернативных потерь, связанные с неэффективным использованием или отсутствием методов налогового планирования и оптимизации налогообложения	Р.2.1. Риск неэффективности модели оптимизации налогообложения	Связан с тем, что из существующих альтернативных моделей оптимизации налогообложения выбрана модель, не отвечающая критерию максимальной эффективности
	Р.2.2. Риск долгосрочного негативного влияния налогообложения на показатели эффективности и устойчивого развития	Риск негативного влияния налогового бремени и налогообложения в целом на финансовые и нефинансовые показатели предприятия
	Р.2.3.Риск неэффективности процесса управления	Риск ошибки управленческих решений в области организации и координирования налогообложения пред-

Группа риска	Наименование риска	Характеристика риска
1	2	3
	налогообложения	приятая

С этой точки зрения факторами возникновения налоговых рисков могут быть как решения налогоплательщика, так и решения государства, а негативные последствия их осуществления имеют финансово-правовой характер» [3, с. 5].

Особое значение с позиций проведения внутреннего аудита налоговых обязательств имеет такая характеристика риска, как альтернативность с точки зрения принятия управленческих решений. Налоговые риски тесно связаны с процессом управления предприятием, факторами возникновения налоговых рисков являются непосредственно решения налогоплательщика, основанные на неопределенности внешней среды (например, противоречивости налогового законодательства) и интенционально присущей субъективности налогоплательщика, заинтересованного в минимизации налогового бремени.

Налоговый риск связан как с исполнением предприятием своих обязательств в части налогообложения, так и с соблюдением законных интересов налогоплательщика в сохранении и обеспечении собственных экономических интересов. В связи с этим, рассматривая налоговые риски с позиции внутреннего аудита, предлагается выделить их в две укрупненные группы:

- риски прямых потерь, связанные с несоблюдением налогового законодательства, неисполнением налоговых обязательств;
- риски альтернативных потерь, связанные с неэффективным использованием или отсутствием методов налогового планирования и оптимизации налогообложения, низкой эффективностью процесса управления налогообложения.

Указанные риски сформулированы нами в карте налоговых рисков в табл. 1. В целях объективного анализа рисков, предложенных в табл. 1, нами сформулированы основные процедуры внутреннего аудита налоговых обязательств в разрезе:

- внутреннего аудита системы контроля и мониторинга налоговых обязательств и платежей;
- внутреннего аудита системы налогообложения и налоговых расчетов;
- внутреннего аудита налогового планирования;
- внутреннего аудита налогового менеджмента;
- внутреннего аудита оптимизации налогообложения;
- внутреннего аудита издержек, связанных с налоговым администрированием.

Перечень основных аудиторских процедур в зависимости от направлений внутреннего аудита предложен в табл. 2. Реализация предложенных процедур внутреннего аудита налоговых обязательств в комплексе контрольно-аналитических процедур ориентирована на компенсацию указанных групп и видов риска, что принципиально отличает их от традиционной внешней проверки, а следовательно существенно способствует повышению эффективности внутреннего аудита и снижению рисков доначислений налог и сборов, а также штрафных санкций.

Таблица 2

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ И АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И ПЛАТЕЖЕЙ

Компонента внутреннего аудита	Риски	Направление внутреннего аудита	Аудиторские процедуры	Анализируемая информация / документы
1	2	3	4	5
Оценка системы внутреннего контроля налоговых обязательств и расчетов по ним	P1.3, P1.4	Аудит систем контроля и мониторинга налоговых обязательств и платежей	Анализ уровня развития системы внутреннего контроля налоговых обязательств и платежей. Аудит организационной единицы внутреннего контроля (самостоятельная служба внутреннего контроля, распределение контрольных полномочий между действующими подразделениями управления). Аудит соблюдения принципа независимости и объективности при реализации процедур контроля, исключение конфликта интересов. Аудит наличия и порядка осуществления систематического мониторинга налоговых обязательств, и платежей. Аудит соответствия системы внутреннего контроля, его организационным и отраслевым особенностям. Аудит механизмов защиты экономических интересов предприятия в процессе взаимодействия с органами внешнего контроля по вопросам уплаты налогов и сборов. Аудит наличия и качества внутренних стандартов и регламентов внутреннего контроля налоговых обязательств и а расчетов по ним. Аудит качества и результативности контрольных процедур.	Внутренние стандарты и регламенты внутреннего контроля налоговых обязательств и а расчетов по ним. Учетная политика для целей налогообложения. Методика проверки поставщиков организации. Типовые договоры и комплект первичной документации к нему, заключенный с поставщиками и покупателями организации. Должностные инструкции ответственных за ведение бухгалтерского и налогового учета лиц. Организационная структура проверяемой организации. Информация о процессе обработки входящей и исходящей корреспонденции в рамках департаментов, ответственных за формирование бухгалтерского и налогового учета в организации. Расшифровка по счету 60,76 в разрезе поставщиков с указанием оборотов. Информация о контрагентах организации из интернет-ресурсов Федераль-

Компонента внутреннего аудита	Риски	Направление внутреннего аудита	Аудиторские процедуры	Анализируемая информация / документы
1	2	3	4	5
			Аудит своевременности и полноты соблюдения предписаний по результатам контрольных проверок	ной налоговой службы РФ (ФНС РФ)
Соблюдение законодательства в области налогообложения и требований к ведению бухгалтерского учета ¹	P1.1, P1.2	Аудит системы налогообложения и налоговых расчетов	<p>Анализ учетной политики для целей бухгалтерского учета.</p> <p>Анализ учетной политики для целей налогообложения.</p> <p>Проверка правильности исчисления налогооблагаемой базы по налоговым обязательствам.</p> <p>Проверка правильности применения налоговых ставок - проверка правильности исчисления налоговых обязательств.</p> <p>Проверка соответствия требованиям оформления первичных документов по операциям налоговых расчетов.</p> <p>Проверка правильности отражения налоговых обязательств и расчетов по ним на счетах бухгалтерского учета.</p> <p>Проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета.</p> <p>Проверка соответствия данных первичного учета и сальдо счетов (при наличии) данным бухгалтерских регистров по налоговым обязательствам.</p> <p>Проверка расчетных операций с налоговым органом (факт добросовестного перечисления налога на соответствующие счета).</p> <p>Сверка данных с данными налоговых органов.</p> <p>Проверка соответствия регистров данным бухгалтерской отчетности (показатели баланса и отчета о финансовых результатах, пояснений к бухгалтерской отчетности).</p> <p>Проверка соответствия показателей бухгалтерской отчетности и отчетов (деклараций), предоставляемых в налоговый орган.</p> <p>Проверка отчетов (деклараций), предоставляемых в налоговый орган на соответствие требованиям законодательства</p>	<p>Учетная политика для целей налогообложения.</p> <p>Налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость (НДС), налогу на прибыль, налогу на имущество и т.д.</p> <p>Оборотно-сальдовые ведомости по счетам 19, 68, 69, 70, 76, 91, 90, 99.</p> <p>Сверки данных бухгалтерского отчета и данных деклараций по налогу на прибыль (информация о различиях между данными налогового и бухгалтерского учета, возникающих при применении Положения по бух-галтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»).</p> <p>Сверки данных бухгалтерского учета и данных деклараций по НДС.</p> <p>Акт сверки с налоговым органом.</p> <p>Информация о сделках, признаваемых контролирующими для целей трансфертного ценообразования (документация по трансфертному ценообразованию).</p> <p>Решения по результатам налоговых проверок.</p> <p>Информация о судебных разбирательствах между организацией и налоговыми органами.</p> <p>Расшифровка выручки в разрезе применяемых ставок НДС и облагаемой и необлагаемой НДС выручки, экспортной реализации и реализации на внутреннем рынке, по видам деятельности.</p> <p>Регистры налогового учета по реализации ценных бумаг и долей в дочерних обществах.</p> <p>Документы, подтверждающие стоимость приобретения реализованных ценных бумаг в предыдущих периодах (в т.ч. договоры о приобретении акций, расчет, подтверждающий стоимость акций, полученных акционером при увеличении уставного капитала).</p> <p>Регистры (расчеты) налоговой амортизации</p>
Контроль экономности, эффективности и результативности	P2.2	Внутренний аудит налогового планирования	<p>Проверка соблюдения организацией принципа планирования налоговых обязательств.</p> <p>Проверка регулярности налогового планирования и осуществления плановых расчетов на систематической основе.</p> <p>Проверка наличия и уровня развития системы планирования по основным видам налогов, уплачиваемых организацией (федеральные, региональные, местные).</p> <p>Проверка наличия и уровня развития внутренних стандартов и регламентов налогового планирования.</p> <p>Анализ методики планирования по основным видам уплачиваемых налогов (планирование сумм налоговых обязательств и денежных</p>	<p>Учетная политика для целей налогообложения.</p> <p>Расчет эффективных ставок по налогу на прибыль и НДС.</p> <p>Сверки данных бухгалтерского учета и данных деклараций по НДС.</p> <p>Сверки данных бухгалтерского отчета и данных деклараций по налогу на прибыль (информация о различиях между данными налогового и бухгалтерского учета, возникающих при применении Положения по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»).</p>

¹ Контроль за соблюдением законодательства РФ, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Компонента внутреннего аудита	Риски	Направление внутреннего аудита	Аудиторские процедуры	Анализируемая информация / документы
1	2	3	4	5
			<p>потоков, связанных с расчетами по налоговым обязательствам организации).</p> <p>Проверка обоснованности и рациональности плановых и прогнозных показателей налоговых обязательств, устанавливаемых организацией.</p> <p>Аудит отклонений от плановых значений налоговых обязательств.</p> <p>Проверка наличия и качества документационного обеспечения процесса планирования налоговых обязательств.</p> <p>Аудит издержек на реализацию процесса планирования, соблюдения принципа соответствия выгод от планирования и затрат на его осуществление.</p> <p>Выявление резервов и направлений развития налогового планирования на предприятии</p>	<p>Перечень расходов, не принимаемых для целей налога на прибыль.</p> <p>Перечень расходов, принимаемых для целей налога на прибыль в пределах норм.</p> <p>Информация о формировании резервов в налоговом и бухгалтерском учете.</p> <p>Информация о применении (возможности применения) налоговых льгот по налогу на прибыль и налогу на имущество.</p> <p>Информация о применении (возможности применения) освобождений от уплаты НДС / пониженных ставок по НДС</p>
Контроль экономности, эффективности и результативности	P2.3	Внутренний аудит налогового менеджмента	<p>Проверка наличия и уровня развития системы управления процессом налогообложения предприятием.</p> <p>Аудит соответствия системы управления процессом налогообложения уровню развития предприятия, его организационным и отраслевым особенностям, стадии жизненного цикла.</p> <p>Аудит наличия, функций и порядка взаимодействия центров ответственности в сфере налогообложения в системе управления предприятием. Аудит организации и порядок взаимодействия служб в части управления (финансы, бухгалтерия).</p> <p>Проверка наличия, уровня развития и исполнения политики управления налоговыми рисками.</p> <p>Проверка наличия и исполнения внутренних стандартов управления налоговыми рисками (Политика управления рисками, Методика предупреждения налоговых рисков).</p> <p>Аудит уровня автоматизации процессов управления процессом налогообложения</p>	<p>Внутренние стандарты и регламенты внутреннего контроля налоговых обязательств и а расчетов по ним.</p> <p>Учетная политика для целей налогообложения</p>
	P2.1	Внутренний аудит оптимизации налогообложения	<p>Аудит применяемых методов оптимизации:</p> <ul style="list-style-type: none"> аудит наличия внеправовых методов минимизации налогового бремени (аудит наличия фактов прямого уклонения от уплаты налогов и сборов, нарушения сроков постановки на налоговый учет, непредоставление деклараций и иных отчетных документов); аудит соответствия модели налогообложения требованиям законодательства об оффшорных зонах 	<p>Организационная структура аудируемой организации / группы и информация о связанных сторонах организации.</p> <p>Расшифровка суммы выплат иностранным контрагентам (за исключением оплаты приобретенных товаров и оборудования) с указанием:</p> <ul style="list-style-type: none"> видов операций (платежи за услуги, выплата роялти / лицензионных платежей, процентов, дивидендов и пр.); сумм выплаченных доходов (согласно данным бухгалтерского учета); ставках налога на доходы и суммах удержанных налогов на доходы с таких выплат за проверяемый период; налоговые расчеты (поквартальные), поданные в налоговые органы, о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов на доходы с таких выплат; сертификаты налогового резидентства иностранных контрагентов – получателей дохода, действующие для отчетного года с апостилом (переводом на русский язык, при наличии); документ, подтверждающий фактическое право иностранной орга-

Компонента внутреннего аудита	Риски	Направление внутреннего аудита	Аудиторские процедуры	Анализируемая информация / документы
1	2	3	4	5
			Аудит соответствия модели налогообложения предприятия критериям оптимальности. Аудит резервов оптимизации налогообложения. Аудит достижения оптимальных критериев объема, динамики и структуры налогового бремени предприятия. Аудит и оценка влияния налоговых обязательств на конечные финансовые показатели (рентабельность, уровень капитализации, обеспеченность оборотными активами, ликвидность, платежеспособность). Аудит и оценка влияния налоговых обязательств на конечные нефинансовые показатели (деловая репутация и имидж компании, уровень социальной ответственности предприятия и т.д.)	низации на получение дохода Расшифровка резервов для целей налогового и бухгалтерского учета с указанием срока возникновения дебиторской задолженности. Порядок учета резервов в составе внереализационных доходов и внереализационных расходов для целей налогового учета в отчетном периоде, а именно: в каких суммах резерв был восстановлен и начислен для бухгалтерского и налогового учета. Акты инвентаризации дебиторской задолженности для включения дебиторской задолженности покупателей в резерв по сомнительным долгам
Контроль экономности, эффективности и результативности	P2.3	Внутренний аудит издержек, связанных с налоговым администрированием	Проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек ведения налогового учета и бухгалтерского учета налоговых обязательств. Проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек получения информации об изменениях налогового законодательства (оплата справочных правовых систем, юридических консультаций и т.д.). Проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек, связанных с регистрацией и снятием с учета налогоплательщиков. Проверка обоснованности издержек, связанных с исполнением налогового законодательства (в том числе по налоговым спорам, решаемым в судебном порядке). Проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек взаимодействия с налоговыми органами (формирование и представление отчетности по налогам и сборам, сопровождение налоговой проверки и т.д.). Проверка наличия и уровня угрозы издержек, связанных с некомпетентностью и коррупцией. Работников налоговых органов	Аудиторские заключения, выданные организации. Решения по результатам налоговых проверок. Информация о судебных разбирательствах между организацией и налоговыми органами. Внутренние стандарты и регламенты внутреннего контроля налоговых обязательств и а расчетов по ним. Учетная политика для целей налогообложения. Должностные инструкции ответственных за ведение бухгалтерского и налогового учета лиц

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения [Текст] / Л.И. Гончаренко // *Налоги и налогообложение*. – 2009. – №1.
3. Лисовская И.А. Концепция налоговой стратегии предприятия [Текст] / И.А. Лисовская // *Налоговая политика и практика*. – 2008. – №7/1.
4. Лисовская И.А. Налоговые риски: понятие, факторы возникновения, методы управления [Текст] / И.А. Лисовская // *Новый университет*. – 2011. – №1. – С. 3.
5. Филевская Н.А. Процесс внутреннего аудита корпоративного управления [Текст] / Н.А. Филевская ; под ред. Н.П. Абаевой. – Ульяновск : УлГТУ, 2014. – 78 с.

Ключевые слова

Налоговые обязательства; риск-ориентированный подход; внутренний контроль; внутренний аудит; аналитические процедуры.

Гринченко Кирилл Алексеевич

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность статьи. В современных условиях хозяйствования перспективным направлением в сфере внутреннего аудита в ряде развитых стран является внедрение риск-ориентированного подхода. В Российской Федерации использование рисков как базовых точек отсчета при определении характера, сроков применения и объемов использования аудиторских процедур находится только в стадии становления. В связи с чем автором обоснована необходимость разработки процедур внутреннего аудита, основанных на системе рисков, возникающих в сфере налогообложения хозяйствующих субъектов.

Научная новизна и практическая значимость. Особое внимание в статье уделено исследованию налоговых рисков с позиций внутреннего аудита налоговых обязательств. Указанные риски представлены автором в карте налоговых рисков.

В целях объективного анализа рисков, автором сформулированы основные направления и аудиторские процедуры внутреннего аудита налоговых обязательств в разрезе:

- внутреннего аудита системы контроля и мониторинга налоговых обязательств и платежей;
- внутреннего аудита системы налогообложения и налоговых расчетов;
- внутреннего аудита налогового планирования;
- внутреннего аудита налогового менеджмента;
- внутреннего аудита оптимизации налогообложения;
- внутреннего аудита издержек, связанных с налоговым администрированием.

Это исследование позволяет заложить основы для дальнейшей разработки методики внутреннего аудита налоговых обязательств.

Заключение. Рецензируемая статья носит научно-исследовательский характер, имеет прикладную значимость, отвечает требованиям, предъявляе-

мым к научным публикациям, и может быть рекомендован к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый».

Естафьева Е.М., д.э.н., профессор кафедры Бухгалтерский учет Ростовского государственного экономического университета, г. Ростов-на-Дону.

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)