

4. АУДИТ

4.1. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СТАНДАРТИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО АУДИТА: ВНУТРИФИРМЕННЫЙ УРОВЕНЬ

Киреева В.В., ассистент, кафедра аудита

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

В статье представлены результаты исследования и развития концептуальных основ стандартизации налогового аудита на внутрифирменном уровне. В частности, проведен анализ существующей научной литературы, посвященной вопросам стандартизации налогового аудита, сделан вывод об актуальности формирования системы внутрифирменного стандарта и методик налогового аудита на уровне аудиторской организации, разработан методический подход к формированию такой системы стандарта и методик, и разработаны на его основе методические рекомендации по формированию документов, входящих в такую систему.

На основе групп международных стандартов аудита, федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, стандартов саморегулируемых организаций аудиторские организации¹ должны разрабатывать пакет внутрифирменных документов, содержащих собственный подход к проводимым ими проверкам и формируемым ими заключениям, исходя из общепринятых принципов организации и способов проведения аудита, а также отчетам аудитора. Такая обязанность предусмотрена п. 1.4 Правила (стандарта) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций» [2]. Закрепив такое требование, Министерство финансов РФ (Минфин РФ) предоставило аудиторам большую самостоятельность в решении ряда отдельных проблем, возникающих в ходе аудиторской практики. Названный стандарт определяет внутрифирменный стандарт аудиторской организации как «документ, детализирующий и регламентирующий единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные на уровне аудиторской организации с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности» [2]. Исходя из контекста такого определения, внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности призваны устанавливать и закреплять единые базовые требования к порядку организации и проведения аудиторских услуг, оказываемых аудиторской организацией, обеспечивающие их качество и надежность.

Исследователи в области внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности заключают, что внутрифирменные стандарты «позволяют уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков, обеспечить дополнительный контроль над работой ассистентов аудитора» [4], способ-

¹ Под аудиторскими организациями понимаются являющиеся юридическими лицами организации, осуществляющие аудиторскую деятельность, либо аудиторы, работающие самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя.

ствуют «внедрению в аудиторскую практику ноу-хау, научных достижений, помогают пользователям понимать процесс аудиторской проверки, создают общественный профессиональный имидж профессии, помогают аудитору вести переговоры с клиентом, а также обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса» [10, с. 39].

В целом применение внутрифирменных стандартов позволяет усовершенствовать и облегчить работу сотрудников аудиторских организаций в процессе проведения проверки. Отсутствие внутрифирменных стандартов заставляет ставить под сомнение соответствие предоставляемых организацией аудиторских услуг общеустановленным стандартам. Уровень профессионализма руководства аудиторской организации и ее ведущих аудиторов также ставится в этом случае под вопрос. И наоборот: наличие внутрифирменных стандартов служит показателем высокого профессионализма аудиторов и сотрудников аудиторской организации.

Необходимость разработки и использования внутрифирменных стандартов налогового аудита в аудиторских организациях отмечается в работах ряда отечественных исследователей (И.А. Кислая [5, с. 177-178], Н.С. Косова [6], А.М. Ковалева, С.П. Суворова [9], Е.Н. Хачемизова [11, с. 212-216], Д.В. Хачатурова [12, с. 196]). Тем не менее, проблемы стандартизации оказания услуг по налоговому аудиту исследованы сегодня недостаточно и требуют дальнейшего совершенствования.

Ученые в основном указывают на актуальность исследований в направлении стандартизации налогового аудита, рассматривают базовые принципы формирования стандартов налогового аудита в общей системе внутрифирменных стандартов, предлагают варианты текстов стандартов, регламентирующих особенности методики проведения такой проверки.

На наш взгляд, в контексте внедрения системы международных стандартов аудита (МСА) в российскую аудиторскую практику на сегодняшний день актуально говорить о формировании системы внутрифирменного стандарта и методик налогового аудита на уровне аудиторской организации и, соответственно, о разработке методических подходов к формированию такой системы стандарта и методик. Связано такое предложение с тем, что использование системного подхода в работе имеет первостепенное значение для обеспечения качества работы аудиторских организаций. Система внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки конкретного налога позволит обеспечить комплексность и согласованность пакета стандартов, что в свою очередь позволит упорядочить и облегчить работу аудиторов. Структура такой системы, созданная по аналогии со структурой системы МСА, обеспечит единообразие в подходах к формированию стандартов и методик и, как следствие, такая структура будет единообразно понимаема и корректно применима на практике.

Формирование системы внутрифирменного стандарта и методик налогового аудита, на наш взгляд, имеет ряд предпосылок. Основные предпосылки выделены и представлены на рис. 1.



Рис. 1. Предпосылки формирования системы внутрифирменного стандарта и методик налогового аудита

Первая и основная предпосылка связана с недостаточной проработанностью нормативно-правовой базы налогового аудита. С учетом отсутствия стандартов федерального уровня, регламентирующих особенности его организации и проведения, закрепление положений, регламентирующих этот процесс, в системе документов уровня аудиторских организаций представляется необходимым и единственным доступным аудиторским организациям способом решения возникшей проблемы.

Еще одной посылкой к созданию системы стандартов налогового аудита можно выделить необходимость установления и закрепления единых требований к работе сотрудников организации, проводящих налоговый аудит, а также контролю качества такой работы, наряду с установлением и закреплением методики проведения такой проверки.

Немаловажным является также наличие необходимости в закреплении утверждения форм рабочих документов аудитора. Разработка и внедрение системы внутрифирменного стандарта и методик налогового аудита в свою очередь позволит решить указанные проблемы комплексно.

Следует отметить, что работа по формированию внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки налогов должна вестись на основе ряда принципов. К таким принципам отнесем:

- независимость;
- профессионализм;
- соблюдение этики поведения;
- обоснованность мнения;
- точность представления информации и доброжелательность к клиенту.

Главными же принципами, положенными в основу формирования внутрифирменного стандарта и методик, можно выделить такие принципы:

- целесообразности;
- преемственности и непротиворечивости;
- комплексности;
- иерархичности;
- логической стройности;
- полноты и детализации;
- единства терминологической базы;
- унификации структуры.

Также, по нашему представлению, выделенные принципы разработки внутрифирменных аудиторских стандартов следует дополнить такими принципами, как принцип иерархичности, комплексности и унификации структуры. Схематично систему названных принципов представим на рис. 2 и коротко раскроем содержание выделенных принципов.

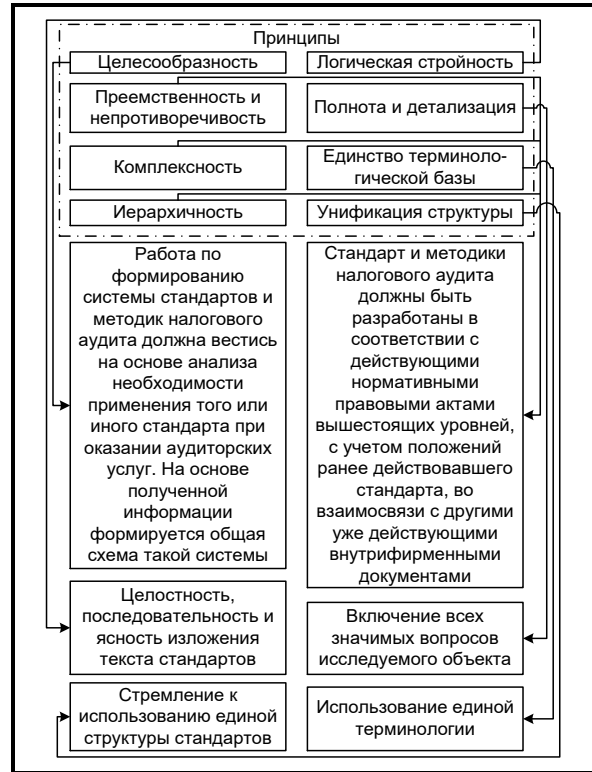


Рис. 2. Принципы разработки системы внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки налогов

Следует также сказать о функциях, которыми, по нашему представлению, обладает система внутрифирменного стандарта и методик аудиторской деятельности, и выделить среди основных творческую методологическую функцию. Наряду с методологической функцией стандарты и методики носят также информационную, технологическую и ресурсосберегающую функции и, реализуя их, создают эффективную систему взаимосвязанных алгоритмов действий аудиторского персонала, обеспечивая прочную основу урегулирования потенциальных конфликтов и регламентации взаимоотношений между всеми участниками аудиторской деятельности.

Учитывая отсутствие в научной литературе методических подходов к формированию системы внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик, такую процедуру представляется логичным осуществлять с учетом описанных выше функций внутрифирменных стандартов и их принципов на основе имеющихся признанных в научном обороте разработок в области внутрифирменных стандартов аудиторских организаций в целом, а также с учетом опыта формирования пакета *МСА*.

Так, нами проведен анализ подходов исследователей к созданию системных комплексов внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности отечественных исследователей в области внутрифирменной стандартизации. Исследование показало, что специалисты предлагают различные варианты системных комплексов внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности. Учеными выделяются от двух (Е.С. Пшеничная [8, с. 107], Т.В. Пашенко [8, с. 107-108]) до шести (П.М. Дюжева [3, с. 303-307]) групп внутрифирменных стандартов.

Ряд отечественных ученых указывает на то, что в процессе разработки системы внутрифирменных стандартов методологи аудиторских организаций должны опираться на базовые классификации. Наряду с этим в зарубежной практике аудита, как отмечает М.В. Мельник, стандарты аудиторской деятельности классифицируются по содержанию и по уровню действия. Схема такого распределения представлена на рис. 3.



Рис. 3. Классификация аудиторских стандартов [7, с. 69]

Многие исследователи также подчеркивают в своих работах необходимость учитывать иерархические уровни стандартов при разработке концепции построения системы внутрифирменных аудиторских стандартов. Так, О.П. Савина систематизировала внутрифирменные стандарты аудиторских организаций в иерархию, состоящую из четырех уровней:

- уровень 1 – концептуальные стандарты;
- уровень 2 – стандарты, регламентирующие функционирование аудиторских организаций;
- уровень 3 – общие стандарты;
- уровень 4 – прикладные стандарты.

Мы считаем, что при формировании системы внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки налогов следует учитывать особенности общепризнанных классификаций стандартов, а также общую схему и особенности строения международных стандартов аудита. Опираясь на результаты проведенного анализа существующих подходов к классификации стандартов аудиторской деятельности, способов их систематизации, а также учитывая прочие теоретические разработки исследователей в области внутрифирменной стандартизации, считаем целесообразным и возможным сформировать методический подход к разработке пакета внутрифирменных документов налогового аудита, включающий в себя стандарт налогового аудита и методики проверки налогов, опираясь на выделяемую теоретиками

классификацию аудиторских стандартов по их содержанию. Такой подход представляется нам наиболее логичным и вполне обоснованным.

В рамках такой классификации представляется возможной разработка системы внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки налогов. Такая система, по нашему представлению, будет занимать место в группе прикладных стандартов.

Вместе с тем, разделяя взгляд большинства ученых относительно того, что формировать систему внутрифирменных документов аудиторской организации следует на основе их иерархизации, представляется, что такая иерархизация внутрифирменных документов аудиторских организаций, регламентирующих налоговый аудит, должна проводиться путем выделения двух уровней иерархии:

- уровень 1 – внутрифирменный стандарт;
- уровень 2 – методики проверки налогов.

В основу построения такой иерархической системы внутрифирменных документов нами заложен метод формирования структуры пакета МСА. Схему пакета внутрифирменных документов, сформированную согласно такому подходу, представим на рис. 4 и рассмотрим ее содержание.

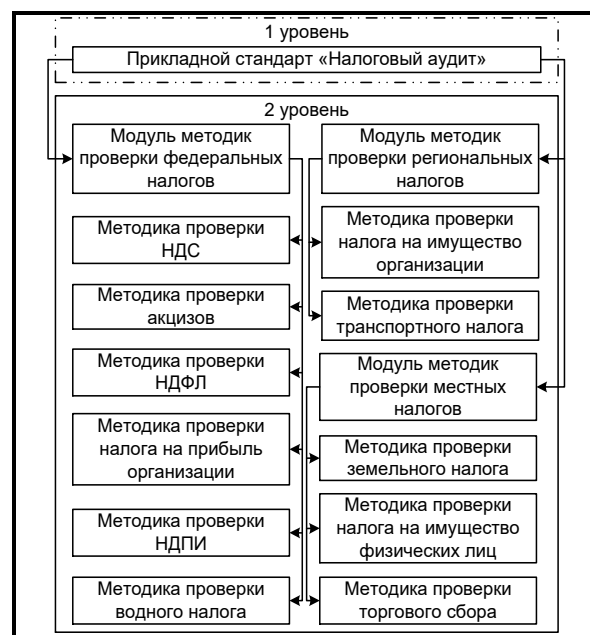


Рис. 4. Система внутрифирменной стандартизации налогового аудита

Рис. 4 показывает, что методики проведения проверки налогов нами предложено структурировать по трем модулям методик проверки:

- федеральных налогов;
- региональных налогов;
- местных налогов.

Представляется, что предложенная структуризация обеспечит аудиторам удобство пользования пакетом внутрифирменной документации, регламентирующей на уровне аудиторской организации процесс проверки различных налогов.

Говоря о содержательном наполнении такой иерархической структуры системы внутрифирмен-

ных документов, отметим, что в большей степени системообразующий характер носит внутрифирменный стандарт налогового аудита, включающий в себя ключевые методологические аспекты организации и проведения налогового аудита. Методики носят прикладной характер, они призваны дополнять положения стандарта. Методики регламентируют порядок оказания услуг по налоговому аудиту (в частности, аудита налоговой отчетности и аудита отдельных частей бухгалтерской (финансовой) отчетности, связанных с налогами) и действия аудиторов на различных этапах проведения аудиторской проверки.

Таким образом, проведенное исследование позволило определить концептуальную основу для разработки системы внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки налогов. В частности, по результатам исследования были уточнены базовые принципы разработки такой системы, а также ее основные функции. На основании выделенных принципов и функций системы внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки налогов, а также на основе анализа существующих методических подходов к формированию внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности, а также системы *MCA* разработан методический подход к формированию аудиторскими организациями системы внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки налогов. Методики проверки налогов предложено формировать в рамках трех модулей методик проверки таких налогов:

- федеральных;
- региональных;
- местных.

На наш взгляд, такая структура системы внутрифирменных стандартов обоснована, так как в ее основе лежит классификация аудиторских стандартов, устоявшаяся в теории аудита, а также структура пакета *MCA*.

Разработанный методический подход к стандартизации налогового аудита позволяет обеспечить комплексность и системность при формировании пакета внутрифирменных стандартов налогового аудита, выработать единую стратегию аудиторской фирмы по проведению аудита налоговой отчетности и аудита отдельных частей бухгалтерской (финансовой) отчетности, связанных с налогами. В связи с этим представляется, что введение предложенной системы внутрифирменных стандартов налогового аудита и методик проверки налогов в разрезе трех модулей в деятельность аудиторской организации будет способствовать повышению качества аудита и эффективности его результатов, а также усилению контроля качества работы аудиторов и снижению трудозатрат всей проверки.

Кроме этого, в процессе непосредственной работы над формированием системы стандарта налогового аудита и методик проверки налогов в составе пакета внутрифирменных документов аудиторской организации следует также определять четкую последовательность формирования каждого документа, входящего в состав системы. Базовой представляется разработка внутрифирменного стандарта. На ее основе с учетом

положений разработанного стандарта должны формироваться методики проверки налогов. Это значит, что положения разработанных методик проверки налогов не должны противоречить положениям стандарта налогового аудита. Такое представление предопределено ключевыми аспектами методического подхода к формированию системы внутрифирменного стандарта и методик налогового аудита, разработанного нами и описанного нами выше.

Разработку, обоснование и предложение рекомендации по формированию внутрифирменного стандарта, а также методик налогового аудита начнем с исследования особенностей формирования внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки налогов. Так, разработка пакета документов, регламентирующих аудиторскую деятельность, представляет некоторый алгоритм действий, состоящий из определенных этапов. Мы считаем, что такой алгоритм может содержать семь этапов. Покажем схематично алгоритм на рис. 5 и раскроем каждый этап более детально.



Рис. 5. Алгоритм разработки внутрифирменных стандартов налогового аудита и методик проверки налогов

Первым этапом в представленном алгоритме действий методологов аудиторских организаций выделим определение необходимого набора методик, включаемых в систему с учетом количественного и качественного аспектов. Под количественным аспектом мы понимаем определение количества методик в разрезе каждого модуля системы стандартизации, находящихся на ее втором уровне. Качественный аспект предполагает определение основных содержательных характеристик стандарта налогового аудита и методик проверки налогов.

Вторым этапом предлагаемого алгоритма выделен анализ общей структуры и некоторых положений действующих МСА и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ФПСАД). Этот этап представляется необходимым, учитывая отсутствие на сегодняшний день нормативного правового акта феде-

рального уровня, регламентирующего особенности формирования структуры стандартов налогового аудита. Так, формирование системы внутрифирменных документов целесообразно осуществлять, в общем, опираясь на МСА, а также учитывая требования еще действующих ФПСАД. В частности, следует руководствоваться положениями Правила (стандарта) «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», одобренного Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол №6. В названном стандарте отражены общие принципы подготовки, базовые требования к форме, содержанию и примерной структуре внутрифирменных стандартов аудиторских организаций в общих чертах.

Также следует учитывать общепринятый подход к разработке структуры внутрифирменных стандартов всего (общего) пакета стандартов, избранной аудиторской организацией. Анализ общего подхода к формированию структуры внутрифирменных стандартов – третий этап рассматриваемого алгоритма.

Многими исследователями, занимающимися вопросами стандартизации аудиторской деятельности, отмечается, что структуру внутрифирменных стандартов следует выстраивать как аналог имеющихся федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Наша позиция, уже отмеченная также ранее, заключается в том, что на сегодняшний день в контексте принятия МСА с 2017 г. актуально при стандартизации налогового аудита и разработке документов, регламентирующих налоговый аудит, руководствоваться практикой формирования пакета МСА и исследовать особенности такого формирования. Между тем, безусловно, важно для достижения адекватности и объективности выводов, а также корректности разработки внутрифирменного стандарта налогового аудита проанализировать выработанные теорией и практикой варианты структуры внутрифирменных стандартов, регламентирующих налоговый аудит.

Нами проведена систематизация уже существующих вариантов структуры, предлагаемых различными отечественными исследователями. Результаты группировки представлены в табл. 1.

Таблица 1

ОБЗОР ПОДХОДОВ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ИССЛЕДОВАТЕЛЕЙ К ФОРМИРОВАНИЮ СТРУКТУРЫ СТАНДАРТОВ НАЛОГОВОГО АУДИТА

Автор	Наименование раздела	Содержание стандарта
Е.Н. Хачемизова		Нормативные ссылки; термины и определения; общие положения; цели; рабочие документы; требования к содержанию и оформлению рабочей документации; проверка завершенности работ; конфиденциальность, обеспечение сохранности рабочих документов и право собственности на них [12, с. 212-216]
Д.В. Хачатурова	1. Общие положения	Цель и основание разработки; необходимость использования; сфера применения, срок действия; взаимодействие с другими стандартами; преемственность с ранее действовавшими документами
	2. Цели, принципы и условия заданий	Цели проведения, состав пользователей, содержание задания, описание источников информации, перечень используемых нормативных актов
	3. Методика проведения налогового аудита	Этапы налогового аудита; информационная база; методы получения аудиторских доказательств; аудиторские процедуры
	4. Общение с налоговыми органами	Перечень вопросов, виды и формы общения (если аудиторская организация уполномочена представлять интересы заказчика в налоговых органах)
	5. Оформление результатов, отчет	Формы и содержание итоговых документов, отчета по результатам налогового аудита; порядок представления отчета по результатам налогового аудита
	6. Рассмотрение сложных вопросов, возникающих в ходе налогового аудита	
	7. Приложения	Примерный перечень согласованных процедур, осуществляемых аудитором, по отношению к налоговым обязательствам; переменный файл – формы рабочих документов [13, с. 196]
И.А. Кислая	1. Общие положения стандарта	1.1. Цель и основания разработки стандарта
		1.2. Необходимость использования стандарта
		1.3. Сфера применения стандарта
		1.4. Взаимосвязь с другими стандартами
		1.5. Преемственность с ранее действовавшими нормативными документами и внутренними стандартами
1.6. Срок действия		
2. Основные понятия и определения		
3. Методология и методика проведения налогового аудита	Основные требования к проведению налогового аудита. Используемые источники информации при проведении налогового аудита. Методология и методика налогового аудита: <ul style="list-style-type: none"> • организационные аспекты проведения налогового аудита; • анализ и оценка правовых, бухгалтерских, экономических и налоговых аспектов при проведении аудита; • методика проверки по заданию, выданному в рамках налогового аудита 	
4. Приложения	Примерный перечень аудиторских заданий по выполнению налогового аудита и сопутствующих услуг по налоговым вопросам, которые могут быть поручены аудиторской организации; укрупненный перечень аудиторских процедур, рекомендуемых для применения в ходе налогового аудита; примерная форма заключения по налоговому аудиту [5, с. 177-178]	

Автор	Наименование раздела	Содержание стандарта
Суворова С.П., Ковалева А.М.	1. Общие положения	Цель и основания разработки стандарта; необходимость использования стандарта; сфера применения стандарта; взаимосвязь с другими стандартами; преемственность с ранее действовавшими нормативными документами и внутренними стандартами; срок действия
	2. Основные понятия и определения	
	3. Сущность внутреннего стандарта	Основные требования; методология решения указанной проблемы
	4. Нормативные акты, используемые при аудите	
	5. Приложения	Макеты рабочих документов; вопросы и тесты; аудиторские процедуры [10]

Так, анализ существующих вариантов структур стандартов позволил сделать следующие заключения:

- во-первых, большая часть стандартов налогового аудита, структура которых была исследована, носят методический характер, некоторые стандарты закрепляют одновременно и организационные и методические аспекты проведения налогового аудита;
- во-вторых, в структурах стандартов, предлагаемых учеными, имеются некоторые различия в степени детализации рассматриваемых в конкретном стандарте вопросов. Тем не менее, в основном, стандарты имеют схожую структуру построения.

Общие разделы внутрифирменных стандартов налогового аудита при различных способах формирования их структуры выделим на рис. 6.



Рис. 6. Основные разделы внутрифирменных стандартов налогового аудита, выделяемые учеными

Далее, на четвертом этапе описываемого алгоритма, осуществляется разработка структуры стандарта налогового аудита и методик проверки налогов. В табл. 2 нами предложена рекомендуемая структура стандарта налогового аудита. Приведенная структура разработана с учетом результатом анализа предлагаемых структур стандартов налогового аудита различными исследователями.

Таблица 2

РЕКОМЕНДУЕМАЯ СТРУКТУРА СТАНДАРТА НАЛОГОВОГО АУДИТА

Раздел	Элемент стандарта	Содержание
I	Общие положения	1.1. Цели и задачи стандарта
		1.2. Область действия стандарта
		1.3. Необходимость разработки стандарта
		1.4. Взаимосвязь с другими стандартами аудиторской деятельности
		1.4.1. Взаимосвязь с другими стандартами
		1.4.2. Преемственность с ранее действовавшими нормативными документами и внутренними стандартами
		1.5. Период действия стандарта и порядок внесения изменений

Раздел	Элемент стандарта	Содержание
II	Основные термины и определения, применяемые в стандарте	Раскрываются наиболее значимые, специальные и часто встречающиеся в стандарте термины
III	Основные нормативные правовые акты и источники информации, используемые в ходе проверки	3.1. Перечень нормативных правовых актов
		3.2. Источники информации
IV	Методологические основы налогового аудита	4.1. Цели и задачи налогового аудита
		4.2. Основные принципы проведения налогового аудита
		4.3. и т.д.

Дополняют разделы внутрифирменного стандарта налогового аудита разделы методик проверки налогов. Структуру конкретной методики проверки налога мы привели ниже.

На следующем, пятом, этапе алгоритма нами определена проработка содержательной части стандарта. Так, на пятом этапе разработки внутрифирменных документов, регламентирующих налоговый аудит, методологи аудиторских организаций должны определиться с их содержанием. При этом необходимо прописать такие элементы стандарта, как:

- цель, задачи и назначение стандарта / методики;
- характеристика стандарта / методики как части пакета внутрифирменных документов аудиторских организаций;
- целесообразность методологического и методического сопровождения стандарта / методики (инструкции, методические разработки, пособия, другие документы).

Стандарт налогового аудита должен включать в свое содержание концептуальные подходы к разработке внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности. В частности, предлагается в содержании стандарта налогового аудита отразить основные цели и задачи аудита налоговой отчетности и аудита отдельных частей отчетности, связанных с налогами, базовые принципы проведения таких проверок и прочие методологические аспекты. Методики проверки налогов должны содержать непосредственно механизм проведения проверки, последовательность действий аудитора при реализации услуги.

На седьмом этапе алгоритма разработки внутрифирменных стандартов налогового аудита и методик проверки налогов нами обозначено утверждение окончательного варианта стандарта руководителем

аудиторской организации. Следует сказать, что в данном алгоритме предусмотрен дополнительный этап (шестой) – анализ факторов, которые могли бы повлиять на содержание стандарта и тем самым создать необходимость его пересмотра и коррекции.

Таким образом, по результатам исследования предложены рекомендации по формированию внутрифирменного стандарта и методик налогового аудита. Рекомендации разрабатывались на базе методического подхода к формированию системы внутрифирменного стандарта и методик налогового аудита. По результатам анализа выработан алгоритм построения внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки налогов, получен общий макет внутрифирменного стандарта налогового аудита.

Разработка рекомендаций по формированию внутрифирменного стандарта налогового аудита базировалась на основании результатов проведенного исследования ключевых аспектов формирования структуры внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности, в том числе налогового аудита, предложенных в научной литературе. Внутрифирменный стандарт дополняется модулями, включающими в себя методики проверки различных налогов.

В свою очередь макет методик в зависимости от конкретного вида проверяемого налога должен трансформироваться. В этой связи целесообразно разработать определенные макеты для методик, расположенных в различных модулях. Такие макеты обеспечат принцип логической стройности модульной системы методик. Опора на макеты проверки налогов позволит:

- сократить время самостоятельной разработки методики проверки;
- сократить время работы аудиторов-методологов;
- закрепить единый методологический подход к проведению проверки;
- полнее соблюдать требования федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и международных стандартов аудита, обеспечить высокое качество аудиторской работы;
- унифицировать процесс проведения налогового аудита, закрепить методику проверки, закрепить последовательность действий аудитора при непосредственном проведении проверки налога на имущество, с целью сведения к минимуму субъективизма в ходе проверки;
- детализировать и систематизировать профессиональное поведение аудитора на базе требований федеральных стандартов аудиторской деятельности.

Концептуальные подходы к организации и проведению налогового аудита, разработанный методический подход к формированию системы внутрифирменного стандарта и методик налогового аудита на модульной основе и предложенные на его базе методические рекомендации по формированию внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки налогов дают возможность их практической реализации.

В частности, результаты исследования дают возможность в целях совершенствования организационного, методического и информационного обеспечения налогового аудита рекомендовать к разработке в составе одного из модулей методик проверки налогов конкретную методику проверки налога, рассчитываемого и уплачиваемого коммерческой организацией.

Для достижения такой цели нами проведен анализ результатов исследований различных отечественных исследователей, занимающихся проблемами налогового аудита. Анализ показал, что, в основном, ученые исследуют особенности проведения аудита налога на прибыль, а также особенности проведения аудита налога на добавленную стоимость коммерческих организаций. Особенности аудита прочих видов налогов в исследованиях не затрагиваются. Между тем представляется актуальным и необходимым исследование некоторых аспектов методики проведения аудита налога на имущество коммерческих организаций. Мы обосновываем такой выбор тем, что налог на имущество является достаточно значимым региональным налогом, уплачиваемым коммерческими организациями, и занимает на сегодняшний день весомую долю от общего объема налоговых поступлений в бюджет (табл. 3).

Таблица 3

ПОСТУПЛЕНИЯ ПО ВИДАМ НАЛОГОВ В КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ БЮДЖЕТ РФ ПО СОСТОЯНИЮ НА 1 ЯНВАРЯ 2016 г. [14]

Виды налогов	Млрд. руб.		
	2013 г.	2016 г.	темп, %
Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)	843,8	983,2	116,5
Налог на прибыль	790,2	899,0	113,8
Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	725,6	775,2	106,8
Налог на добавленную стоимость (НДС)	636,7	771,3	121,1
Имущественные налоги	301,2	321,3	106,7
Акцизы	288,7	315,0	109,1

Реализуя такой выбор, мы предлагаем методику проверки налога на имущество коммерческих организаций. Названная методика представляет собой внутреннее положение некоторой условной аудиторской организации и предназначена для ее практического внедрения в деятельность действующих аудиторских организаций и также для использования в процессе работы индивидуальными аудиторами.

В основу разработки структуры методики и ее положений заложены требования МСА и федеральных стандартов аудита, а также Методических рекомендаций по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг [1]. Так, разработанная методика имеет структуру с последовательным характером построения, показанную на рис. 7.

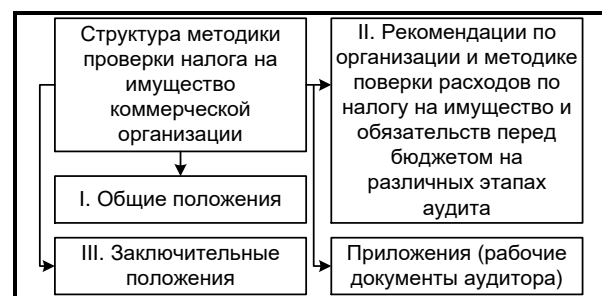


Рис. 7. Рекомендуемая структура методики проверки налога на имущество коммерческих организаций

Рис. 7 показывает, что рекомендуемая нами структура методики включает в себя три ключевых раздела:

- раздел 1 – общие положения;
- раздел 2 – рекомендации по организации и методике проверки расходов по налогу на имущество и обязательств перед бюджетом на различных этапах аудита;
- раздел 3 – заключительные положения.

Каждый указанный раздел имеет последующее деление на подразделы. Подразделы в свою очередь делятся на пункты. К методике разработан пакет рабочих документов аудитора, предложенный в качестве приложений к ней.

Раскроем содержание каждого раздела методики. Так, в первом разделе «Общие положения» определена цель методики, а также закреплены основные ее задачи, объяснена необходимость использования ее положений в практической деятельности аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, рассмотрена сфера применения, взаимосвязь и преемственность положений с другими нормативными правовыми актами стандартами аудиторской деятельности, а также цель и задачи проверки налога на имущество.

В качестве основной цели методики определено представление методических указаний по практическому применению основных принципов и подходов в области оказания аудиторских услуг по налоговым вопросам на базе рабочего материала по проверке налога на имущество коммерческих организаций и обязательств перед бюджетом по данному налогу. В соответствии с целью данный локальный документ направлен на решение таких задач:

- определение подходов к проведению проверки налога на имущество на различных этапах проверки;
- разработка процедур проверки;
- оформление рабочих документов и представление результатов проверки.

Такая методика ориентирована на ее применение аудиторскими организациями, а также индивидуальными аудиторами при проведении налогового аудита в коммерческих организациях любой организационно-правовой формы.

Кроме того, в первом разделе методики закреплены основные цели и задачи проверки налога на имущество по качественным аспектам отчетности и обязательств по нему перед бюджетом. В частности, говорится о задаче получения доказательств по вопросам:

- правильности формирования налоговой базы;
- классификации и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности с должной степенью детализации информации о расходе по налогу на имущество;
- полноты и своевременности уплаты экономическим субъектом в бюджет налога на имущество.

Также закреплены критерии, необходимые аудитору при оценке доказательств при проведении проверки налога на имущество и обязательств перед бюджетом. К таким критериям отнесены:

- требования нормативных правовых актов РФ по бухгалтерскому учету;
- требования налогового законодательства РФ по налогу на имущество;
- требования международных стандартов финансовой отчетности (МФСО).

Во втором разделе методики «Рекомендации по организации и методике проверки расходов по нало-

гу на имущество и обязательств перед бюджетом на различных этапах аудита» раскрываются этапы проверки. Так, указано, что аудит налоговой отчетности и аудит отдельных частей бухгалтерской (финансовой) отчетности, связанных с налогами, проводится в четыре этапа.

- этап 1 – предварительные;
- этап 2 – планирование аудита;
- этап 3 – проведение аудиторских процедур по существу и сбор аудиторских доказательств;
- этап 4 – завершение аудита.

Раскроем коротко содержание методики в части этапов проведения проверки. Так, на предварительном этапе проверки аудиторская организация знакомится с учредительными документами организации с целью понимания специфики деятельности клиента, а также особенностей налогообложения клиента. Перед проведением проверки аудиторская организация имеет целью достигнуть взаимопонимания с заказчиком относительно цели и характера предстоящей работы, формы и содержания подготавливаемых итоговых документов, в определении состава и круга лиц, которые будут знакомиться с результатами работы, а также относительно сроков предоставления итоговых документов проверки.

На этапе планирования аудиторской проверки аудитор разрабатывает как общую стратегию аудита, так и детальный подход к ожидаемому характеру, временным рамкам и объему работ по каждой из областей аудита, формируя общий план проверки. Общая стратегия проверки и ее план разрабатываются на основе оценки аудиторского риска, системы внутреннего контроля системы налогообложения аудируемого лица, уровня существенности.

Так, на этапе планирования аудиторской проверки аудитор должен установить аудиторский риск и все его компоненты. Надежное определение аудиторского риска достигается путем комбинированной оценки рисков (неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения).

Оценка неотъемлемого риска производится на основе профессионального суждения аудитора путем оценки каждого вопроса с точки зрения уровня неотъемлемого риска, как низкий, средний и высокий. По итогам результатов тестирования и на основании внутрифирменного стандарта аудитор оценивает уровень неотъемлемого риска аудируемого лица в целом. Результаты оценки неотъемлемого риска должны быть закреплены аудитором в форме оценочного теста.

Оценка риска средств контроля производится на основании профессионального суждения аудитора путем оценки каждого вопроса с точки зрения их уровня, как низкий, средний и высокий. По итогам результатов тестирования и на основании внутрифирменного стандарта аудитор оценивает уровень риска средств контроля аудируемого лица. Процедуры выявления и оценки выявленных рисков также оформляются в рабочий документ аудитора. Для оценки риска средств контроля используется тест по оценке состояния системы внутреннего контроля системы налогообложения.

Уровень существенности определяется также на основании профессионального суждения аудитора.

Уровень существенности определяется в отношении следующих элементов:

- остатков по счету 68 субсчет «Задолженность перед бюджетом по налогу на имущество»;
- групп операций, формирующих налоговую базу по налогу на имущество (объектов налогообложения).

Порядок оценки уровня существенности должен быть оформлен аудитором в рабочий документ аудитора.

Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур. Это может быть вызвано изменением обстоятельств или изменением информированности аудитора по результатам аудита. Например, если аудиторская проверка планируется до конца отчетного периода, аудитор может только прогнозировать результаты хозяйственной деятельности аудируемого лица. Если фактические результаты деятельности окажутся в значительной степени отличными от прогнозируемых, оценка существенности и аудиторского риска может измениться.

Непосредственно в плане проверки приводится детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практического осуществления аудиторской проверки по налогу на имущество, определяется объем аудиторских процедур и делается ссылка на рабочий документ, в котором будут собраны аудиторские доказательства и сделаны выводы по каждому элементу аудиторской проверки налога на имущество.

Для эффективного подхода к проведению аудита в области налога на имущество и обязательств по нему перед бюджетом необходимо также получить представление об учетной политике аудируемого лица и оценить влияние на имущество имеющихся расхождений в методике бухгалтерского и налогового учета. Для этого аудитор в процессе работы проводит тестирование, результаты которого заносятся в рабочий документ аудитора.

На этапе проведения аудиторских процедур по существу осуществляется проверка правильности определения аудируемым лицом налогооблагаемой базы и расчета суммы налога на имущество. В процессе подтверждения правильности исчисления налога на имущество аудиторам необходимо выполнить расчет налогооблагаемой базы и сравнить полученные показатели с данными клиента. На завершающем этапе аудита налоговой отчетности, аудита отдельных частей отчетности осуществляется анализ выполнения программы аудита, классификация выявленных ошибок и нарушений, обобщение и оформление результатов проверки, формулируются виды оговорок по налогу на имущество для аудиторского заключения.

В итоговых рабочих документах аудитора отражаются:

- причины нарушений норм налогового законодательства по налогу на имущество;
- налоговые последствия нарушений для аудируемого лица;
- практические рекомендации по устранению негативных последствий выявленных нарушений.

Результаты проведения аудита налоговой отчетности и аудита отдельных частей отчетности, связанных с налогами, отражаются в аудиторском заключении, также отчете, письменной информации, касающейся любых замеченных аудитором существенных недо-

статков в ведении бухгалтерского и налогового учета, а также в системе внутреннего контроля.

В аудиторском заключении аудитором выражается мнение о степени полноты и правильности исчисления, отражения в налоговых регистрах и налоговых декларациях данных по налогу на имущество, а также своевременности расчетов с бюджетом по данному налогу.

Письменная информация (отчет) аудитора руководству и (или) собственникам должен содержать сведения о выявленных в процессе проверки:

- нарушениях учетной политики для целей бухгалтерского учета и учетной политики для целей налогообложения;
- недостатках в системе налогового учета и внутреннего контроля, которые привели или могут привести к нарушениям при расчете налога на имущество и выполнению обязательств перед бюджетом;
- количественных отклонениях при формировании базы по налогу на имущество в соответствии с налоговым законодательством;
- искажениях в представлении и раскрытии информации по налогу на имущество и обязательствам перед бюджетом в налоговой отчетности.

Третий раздел методики «Заключительные положения» содержит положения, касающиеся внесения дополнений и изменений в методику. Так, при возникновении необходимости обновления методики с целью ее актуализации, учета изменений действующего законодательства, передового опыта следует разработать проект вносимых изменений.

Для методики нами определен бессрочный характер действия, т.е. она является локальным нормативным правовым актом постоянного действия, однако, сделан акцент на том, что методика действует с момента подписания приказа руководителя до принятия соответствующей новой методики, признается утратившей силу на основании приказа руководителя аудиторской организации.

Пересмотр методики может быть осуществлен, если вносимые изменения связаны со значительной корректировкой всей методики и рассматривается вопрос совместимости и взаимозаменяемости ее положений. Принятие решений о внесении изменений, пересмотре, отмене стандарта осуществляется руководителем аудиторской организации.

В приложении к методике приведены макеты рабочих документов аудитора, которыми необходимо руководствоваться при проведении проверки налога на имущество коммерческих организаций. Приведем рекомендуемые рабочие документы в дополнение разработанному стандарту в табл. 4.

Таблица 4

ГРУППИРОВКА РАБОЧИХ ДОКУМЕНТОВ АУДИТОРА К МЕТОДИКЕ ПРОВЕРКИ НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В ПРОЦЕССЕ ОКАЗАНИЯ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Название рабочего документа аудитора	Шифр рабочего документа
Общая стратегия проверки налога на имущество	РД №1
План проверки налога на имущество»	РД №2
Оценка неотъемлемого риска (тест)	РД №3
Программа процедур выявления и оценки рисков	РД №4

Название рабочего документа аудитора	Шифр рабочего документа
Программа процедур проверки по существу в ответ на выявленные риски	РД №5
Оценка состояния системы внутреннего контроля системы налогообложения (тест)	РД №6
Расчет уровня существенности	РД №7
Анализ учетной политики (тест)	РД №8
Проверка правильности определения налоговой базы и расчета суммы налога на имущество	РД №9

Таким образом, нами разработана методика проверки налога на имущество коммерческой организации. Предложенная методика имеет структуру, состоящую из следующих основных разделов.

- раздел 1 – общие положения;
- раздел 2 – рекомендации по организации и методике проверки расходов по налогу на имущество и обязательств перед бюджетом на различных этапах аудита;
- раздел 3 – заключительные положения.

К методике также предусмотрены приложения (РД №1-9).

Применение предложенной и апробированной в практической деятельности аудиторской организации методики проверки налога на имущество коммерческих организаций позволит аудиторским организациям полноценно осуществлять проверку налога на имущество коммерческих организаций, обеспечивая ее качество, а также позволит оптимизировать рабочее время и трудозатраты аудиторов в ходе проверки.

Литература

1. Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг [Электронный ресурс] : утв. М-вом финансов РФ 23 апр. 2004 г., одобр. Советом по аудиторской деятельности при М-ве финансов РФ, протокол № 25 от 22 апр. 2004 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций [Электронный ресурс] : правило (стандарт) аудиторской деятельности : одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 окт. 1999 г., протокол № 6. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Дюжева П.М. Специфика и структура внутрифирменного стандарта аудита доходных вложений в материальные ценности лизинговой компании [Текст] / П.М. Дюжева // Экономические науки. – 2011. – №1. – С. 303-307.
4. Ивашкевич В.Б. Организация и методы аудита бухгалтерской отчетности [Текст] / В.Б. Ивашкевич. – Казань : КФЭИ, 2009. – 311 с.
5. Кислая И.А. Стандартизация налогового аудита прибыли [Текст] / И.А. Кислая // Налоговый учет и аудит: состояние и развитие: монография / под ред. Н.Т. Лабынцева. – Ростов н/Д : Рост. гос. экон. ун-т (РИНХ), 2010. – С. 177-178.
6. Косова Н.С. Стандартизация и организация аудита налоговых обязательств хозяйствующих субъектов [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Н.С. Косова. – Ростов н/Д., 2003. – 202 с.
7. Мельник М.В. Аудит [Текст] : учеб. для сред. проф. образования / М.В. Мельник ; Финансовая акад. при Правительстве РФ; под ред. М.В. Мельник. – М. : Экономист, 2006. – 296 с.
8. Пшеничная Е.С. Развитие методического обеспечения проведения согласованных процедур и компиляции финансовой информации [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.12. / Е.С. Пшеничная – Ростов н/Д., 2011. – 196 с.
9. Савина О.П. Развитие методики разработки внутрифирменных стандартов аудиторских организаций [Текст] : ав-

тореф. дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / О.П. Савина. – Ростов н/Д., 2012. – 198 с.

10. Суворова С.П. Внутрифирменный стандарт налогового аудита [Электронный ресурс] / С.П. Суворова, А.М. Ковалева // Аудиторские ведомости. – 2006. – №11. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Удалов А.А. Развитие стандартизации аудиторской деятельности [Текст] / А.А. Удалов // Междунар. бухгалтерский учет. – 2013. – №17. – С. 34-39.
12. Хачемизова Е.Н. Налоговый аудит деятельности строительных организаций [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Е.Н. Хачемизова. – М., 2004. – 247 с.
13. Хачатурова Д.В. Концептуальная модель налогового аудита предпринимательской деятельности санаторно-курортных бюджетных учреждений [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Д.В. Хачатурова. – Краснодар, 2012. – 280 с.
14. Федеральная налоговая служба России [Электронный ресурс] : официальный сайт. URL: www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

Ключевые слова

Аудит; налоговый аудит; стандартизация; стандартизация налогового аудита; концептуальные основы стандартизации налогового аудита; система; система внутрифирменного стандарта и методик налогового аудита; принципы системы внутрифирменного стандарта и методик налогового аудита; функции системы внутрифирменного стандарта и методик налогового аудита; международные стандарты аудита; внутрифирменная стандартизация.

*Киреева Виктория Валерьевна
E-mail: vika.kireeva92@bk.ru*

РЕЦЕНЗИЯ

Научное направление работы. Отрасль наук: Экономические науки. Специальность: 08.00.12. – Бухгалтерский учет, статистика. Область исследования: Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии.

Класс статьи. Оригинальное научное исследование. Актуальность. Статья Киреевой В.В. посвящена исследованию актуальных проблемных вопросов внутрифирменной стандартизации налогового аудита. Актуальность исследования обоснована изменениями в действующем законодательстве РФ в области аудита, в частности, внедрением системы международных стандартов аудита (МСА) в российскую аудиторскую практику, в связи с чем требуется пересмотр сложившихся научных и практических подходов к стандартизации налогового аудита и аудита в целом, а также внутрифирменной стандартизации налогового аудита.

Общая характеристика статьи. Автором проанализирован блок научной литературы, посвященной проблемам стандартизации налогового аудита, выявлено отсутствие разработок ученых в этой области с позиции системного подхода. Сделан вывод о возможности построения системы внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки налогов, сгруппированных по модулям в зависимости от вида налога. В результате проведенного исследования представлен и обоснован методический подход к формированию такой системы и разработаны на его основе методические рекомендации по формированию документов, входящих в предложенную систему – внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки налогов, а также описана разработанная автором статьи методика проверки налога на имущество коммерческих организаций.

Содержание работы соответствует теме исследования. Стиль изложения хороший, не требует правки.

Научная значимость результатов исследования. Теоретическая значимость проведенного исследования Киреевой В.В. заключается в формировании методического подхода к стандартизации налогового аудита в свете внедрения в аудиторскую практику международных стандартов аудита, построения на его основе методических рекомендаций по разработке внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки налогов, а также формирование алгоритма такой разработки.

Практическая значимость результатов исследования заключается в возможности применения предложенного методического подхода и разработанных на его основе методических рекомендаций по формированию модульной системы внутрифирменного стандарта налогового аудита и методик проверки налогов, а также описанной методики проверки налога на имущество коммерческих организаций аудиторскими организациями в их практической деятельности.

Заключение. Статья актуальна, обладает научной новизной, соответствует требованиям, предъявляемым к работам такого рода, и может быть рекомендована к опубликованию.

Макаренко Е.Н., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет» Ростовского государственного экономического университета, г. Ростов-на-Дону.