

ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ПРИНЦИПЫ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В статье излагаются теоретические основы аудита налоговой отчетности организаций, предлагается определение его цели, формулировка задач и принципов, на основе которых осуществляется проверка расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами независимым аудитором.

На современном этапе развития аудита как отрасли научных знаний одним из самых дискуссионных остается вопрос о сущности аудита налогообложения ввиду специфики объекта аудиторской проверки и законодательных норм, регулирующих бухгалтерский учет и аудиторскую деятельность.

Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 года № 119-ФЗ (1) (далее – закону) аудит – это проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью выражения мнения о ее достоверности. О проверке налоговой отчетности закон ничего определенного не говорит, лишь в статье 6 упоминается налоговое консультирование, которое относится к сопутствующим аудитом услугам. Поэтому аудит налогообложения принято считать вариантом выполнения специального аудиторского задания по рассмотрению налоговых отчетов аудируемого лица и относить к числу сопутствующих аудитом услуг. С другой стороны, бухгалтерская отчетность как единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности в числе своих показателей содержит и данные о налогооблагаемых показателях, сумме начисленных и уплаченных налогов и задолженности по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами. Таким образом, можно утверждать, что многие показатели налоговой отчетности включаются в состав данных бухгалтерской отчетности, и поэтому цели, принципы и методы проверки налогообложения аудируемого лица отображают аналогичные основы аудиторской деятельности.

Проверка правильности исчисления налогов должна проводиться аудитором, как любая аудиторская деятельность, с соблюдением правил и норм аудита, как закреплен-

ных законодательно (стандарты аудита), так и принятых на морально-этическом уровне (кодекс этики). В то же время цель аудита налогообложения не может не отличаться от цели аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, сформулированной в законе и в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» (2) – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. Исходя из этого, можно предложить следующую формулировку цели аудита налогообложения.

Целью аудита налогообложения является выполнение специального аудиторского задания по независимой проверке достоверности налоговой отчетности аудируемого лица во всех существенных аспектах и соответствия порядка формирования, отражения в учете и уплаты аудируемым лицом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды нормам, установленным законодательством, а также оказание других сопутствующих услуг по налоговым вопросам с учетом основных принципов и стандартов аудита.

Учитывая различия целей аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности и налогообложения, следует выделить два направления проверки правильности формирования, отражения в учете и отчетности и уплаты налогов и налоговых платежей.

Первое направление определяет подходы к проведению проверки расчетов по налогам в рамках аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Проверке в данном случае подлежит статья бухгалтерского баланса «Расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами» и статьи отчета о прибылях и убытках, отражающие обязательство по на-

логу на прибыль (бухгалтерское и налоговое). Подход к проверке основывается на традиционных для аудита приемах, методах и методиках. В план и программу аудита включается проверка расчетных операций, куда, в свою очередь, входит статья «Расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами». Основные параметры аудита (уровень существенности, выборка и аудиторский риск) устанавливаются в соответствии с выбранной аудитором методикой, обеспечивающей качество аудита и формирование мнения во всех существенных аспектах.

Второе направление проверки связано с оказанием специальных сопутствующих аудиту услуг, и поэтому подходы к нему строятся не традиционным, а специальным способом. Специфика деятельности аудитора состоит в том, что в каждом конкретном случае договор и задание к нему будут различны. В связи с этим каждый раз будут разрабатываться оригинальные методики, подбираться приемы и процедуры. Основные параметры аудита (уровень существенности, выборка и аудиторский риск) также не будут рассчитываться по общепринятым методикам. Уровень существенности при проверке налогов должен быть настолько высок, чтобы обеспечить минимальный аудиторский риск, а выборка должна быть максимальной. Чаще всего аудиторы останавливаются на проведении подтверждающего аудита и организуют сплошную проверку, даже если система внутреннего контроля клиента достаточно надежна. Это связано с тем, что ошибки и искажения бухгалтерской отчетности влекут за собой незначительные административные штрафы, а ошибки в налоговой отчетности могут иметь существенные финансовые последствия. Налоговые органы не признают понятия «существенность», и даже незначительные отклонения могут повлечь значительные штрафные санкции.

Задачами аудита налогообложения являются:

1) определение основных принципов, этапов и подходов к проведению налогового аудита;

2) определение основ взаимоотношений аудиторской организации с налоговыми

органами в ходе выполнения налогового аудита;

3) определение ответственности сторон при проведении налогового аудита;

4) определение основополагающих и конкретных процедур проверки;

5) определение порядка проведения и оформления результатов выполнения специального аудиторского задания по налоговым вопросам.

В процессе работы над специальным аудиторским заданием по проверке бухгалтерских и налоговых отчетов аудируемого лица аудитор вступает в отношения с различными субъектами проверки. Их можно объединить в следующие группы:

1. Аудируемые лица (налогоплательщики и налоговые агенты).

В эту группу входят юридические и физические лица, заказавшие аудит налогообложения, то есть организации и их должностные лица, учредители, собственники, руководители и должностные лица филиалов и подразделений, внутренние аудиторы и иные уполномоченные лица, действующие со стороны заказчика.

2. Контролирующие органы.

В эту группу входят налоговые органы, указанные в статье 30 НК РФ, к которым относятся Федеральная служба по налогам и сборам при Министерстве РФ и ее подразделения, таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов. По запросу налоговых органов в выездных налоговых проверках могут также участвовать органы внутренних дел РФ.

Отношения между указанными группами и аудиторской организацией при проведении аудита налогообложения строятся с соблюдением следующих принципов.

1. Проведение аудита налогообложения не освобождает аудируемое лицо от налогового контроля, осуществляемого должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции.

2. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы должны избегать прямых контактов с налоговыми органами.

3. Порядок взаимодействия аудитора и аудируемого лица устанавливается в догово-

ре на проведение аудита налогообложения, который оформляется в соответствии с ГК РФ и сопровождается специальным заданием.

4. При заключении договора должно быть достигнуто взаимопонимание с лицом, заказывающим аудит.

5. Аудит должен проводиться с соблюдением норм и правил аудита, отраженных в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

6. При подготовке рекомендаций и предложений аудиторская организация должна соблюдать осторожность суждений и выводов по вопросам, недостаточно освещенным в действующем законодательстве, сообщая аудируемому лицу о существующих налоговых рисках.

Рассмотрим каждый из этих принципов более подробно.

Первый принцип основан на понимании налога как обязательного, индивидуально безвозмездного платежа, который вносится в бюджет из собственных средств налогоплательщика. При этом, в соответствии со ст. 23 НК РФ, налогоплательщики обязаны вести учет своих доходов и расходов, представлять декларации и уплачивать законно установленные налоги. Перенесение ответственности и бремени уплаты налога на какое-либо другое лицо запрещено законом. Поэтому желание некоторых руководителей организации указать в договоре на проведение аудита прямую ответственность аудитора за налоговые санкции по уплачиваемым аудируемым лицом налогам является в корне неверным и противоречащим НК РФ. Поскольку аудитор является независимым лицом, его отчет, содержащий сведения об ошибках в налогообложении, предназначен только для аудируемого лица и является конфиденциальной информацией. Руководство аудируемого лица на основании отчета самостоятельно подает уточненные декларации в налоговые органы. Налоговые органы при этом сохраняют за собой право проверять налогоплательщика в пределах своих полномочий.

Второй принцип основывается на принципе независимости, а также на нормах НК РФ и ГК РФ. При проведении аудита налогообложения аудиторская организация выступает в

роли независимого от чьего-либо мнения эксперта и руководствуется только требованиями законодательства, не принимая во внимание суждения клиента или налогового органа по спорным вопросам налогообложения. Взаимодействие аудиторской организации, аудируемого лица и налогового органа регулируется гражданским и налоговым законодательством, которое не предусматривает прямых отношений между аудитором и налоговым органом.

Третий принцип основывается на том, что любые отношения сторон при выполнении работ и услуг регулируются на территории РФ Гражданским кодексом. Специальное аудиторское задание по проведению аудита налогообложения оформляется договором. При заключении договора аудиторская организация должна также руководствоваться положениями федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности №12 «Согласование условий проведения аудита».

Четвертый принцип обеспечивает снижение вероятности взаимных претензий сторон после завершения аудита налогообложения или в процессе его проведения. Перед проведением налогового аудита аудиторская организация должна удостовериться в том, что достигнуто взаимопонимание с лицом, заказавшим выполнение специального аудиторского задания, относительно цели и характера предстоящей работы, содержания подготавливаемых итоговых документов, а также состава и круга лиц, которые будут знакомиться с результатами работы. В договоре или в специальном задании следует четко обозначить вопросы, по которым должно быть выражено мнение аудиторской организации. При этом вопросы должны быть сформулированы таким образом, чтобы ответ на них не мог иметь двоякого толкования.

Пятый принцип основывается на требованиях Федерального закона «Об аудиторской деятельности», статья 9 которого предписывает использовать правила (стандарты) аудиторской деятельности как единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг.

Шестой принцип основывается на рекомендациях Кодекса этики аудитора и на по-

зиции профессионального суждения. По отношению к налоговой практике Кодекс этики российских аудиторов предписывает следующее. Оказывая налоговые услуги, аудитор вправе отстаивать наиболее выгодную позицию клиента в спорных вопросах, если это не противоречит законодательству, принципам порядочности и объективности. При этом аудитор не должен гарантировать стопроцентную бесспорность своих рекомендаций, осведомляя клиента об ограничениях, присущих налоговым рекомендациям и услугам. Профессиональное суждение аудитора – точка зрения аудитора, высказывая которую, аудитор основывается на знаниях, квалификации и опыте работы. Эта позиция служит основанием для принятия аудитором субъективных решений в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий не представляется возможным.

Примерный перечень аудиторских заданий по выполнению аудита налогообложения и сопутствующих услуг по налоговым вопросам представлен в Приложении 1 к Методике аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общенье с налоговыми органами» (3).

1. Оценка правильности определения налогооблагаемой базы.

2. Оценка правомерности применения налоговых льгот.

3. Оценка правильности расчета налоговых обязательств.

4. Расчет налоговых последствий для экономического субъекта в случаях некорректного применения норм налогового законодательства.

5. Налоговое сопровождение – текущее консультирование по вопросам применения норм налогового законодательства.

6. Экспертиза актов налоговых органов, касающихся вопросов налогообложения.

7. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения.

8. Защита интересов налогоплательщика в арбитражных судах и судах общей юрисдикции.

9. Задания, получаемые от государственных органов, связанные с налогообложением.

10. Постановка налогового учета.

11. Представительство интересов экономического субъекта в налоговых и других органах исполнительной власти.

12. Разработка и представление:

а) рекомендаций и предложений по улучшению существующей системы налогообложения экономического субъекта;

б) оптимальных механизмов исчисления налогов с учетом особенностей экономического субъекта;

в) рекомендаций о полном и правильном использовании экономическим субъектом налоговых льгот;

г) предложений по созданию конкретного комплекса мер, направленных в рамках действующего законодательства на минимизацию уплачиваемых налогов и снижение налоговых рисков;

д) предварительного расчета налоговых платежей при различных вариантах договорных отношений экономического субъекта и видах деятельности;

е) рекомендаций по достижению соответствия принципов налогового учета, применяемых отдельными подразделениями и филиалами, единой системе налогового планирования, действующей у экономического субъекта;

ж) рекомендаций и предложений по созданию системы внутреннего контроля экономического субъекта за правильностью исчисления налогов и сборов;

з) предложений по адаптации действующей системы налогового планирования и учета к возможным изменениям требований налогового законодательства.

Заключая договор с клиентом, аудитору следует помнить о том, что не все сопутствующие аудиту услуги могут быть одновременно совмещены с проведением аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (ФБО). В настоящий момент ограничивает совмещение аудита ФБО и сопутствующих аудиту услуг подпункт 6 пункта 1 статьи 12 ФЗ «Об аудиторской деятельности», который гласит, что аудит не может осуществляться аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восста-

новлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности физическим и юридическим лицам, – в отношении этих лиц.

С позиций независимости как одного из важнейших принципов аудиторской деятельности оказание сопутствующих услуг в рамках аудита ФБО предполагается возникновение угрозы несоблюдения независимости в следующих ситуациях:

1. Руководители аудируемого лица могут обращаться к аудитору за консультациями по поводу оптимизации налогообложения, повышения эффективности отдельных операций, разработки стратегических планов развития и т. п. Если подобных консультаций становится достаточно много, то аудитор фактически руководит действиями менеджера (значительное влияние).

2. Оказание аудитором консультаций, влияющих на управленческие решения и влекущих за собой значительные финансовые последствия, могут сопровождаться риском совершения ошибки. Это может побудить аудитора к действиям, направленным на сокрытие ошибки при выдаче заключения (необъективность).

3. Участие аудитора в составлении налоговой отчетности и (или) восстановлении налогового учета за период проведения проверки ФБО создает ситуацию самоконтроля.

С принятием Кодекса этики аудиторов России (4) появились дополнительные, морально-этические ориентиры при оказании различных аудиторских услуг. В статье 11 Кодекса прямо указано на невозможность ведения деятельности, не совместимой с аудиторской практикой.

В то же время в статье 14 Кодекса «Оказание услуг по налогообложению» отмечено, что услуги по налогообложению представляют собой широкий спектр услуг, в том числе контроль за соблюдением налогового законодательства, налоговое планирование, составление налоговых деклараций, помощь в разрешении налоговых споров. Выполнение таких услуг, как правило, не влечет возникновения угрозы независимости.

Анализ статей Приложения к Кодексу показывает, что оказание услуг по налого-

обложению, в том числе по проверке достоверности налоговой отчетности, не считается неэтичным, не создает угрозу независимости, но при оказании этих услуг следует учитывать рекомендации по избежанию случаев возникновения угроз независимости, упомянутых в статье 11. Такие угрозы могут возникнуть, например, в следующих ситуациях:

– разрешение со стороны аудитора работникам аудируемого лица на проведение операции по начислению, уплате налогов;

– подписание документов, создаваемых в подразделениях и службах аудируемого лица;

– исполнение полномочий от имени аудируемого лица без должного оформления этих полномочий (представительство в арбитражном суде, например, должно осуществляться аудитором на основании специального договора и с оформлением доверенности);

– определение того, какие из рекомендаций аудиторской организации следует реализовать (принятие решений за менеджера аудируемого лица, навязывание определенного мнения);

– ведение налогового учета (формирование налогооблагаемой базы) и составление налоговой отчетности (угроза возникновения самоконтроля);

– контроль за работниками аудируемой организации в ходе выполнения ими повседневных обязанностей по исчислению налогов и составлению налоговых деклараций (внутренний аудит);

– подготовка исходных документов или данных в электронной или иной форме, подтверждающих формирование налогооблагаемой базы, начисление налогов.

Указанный перечень очерчивает круг услуг, которые не могут быть совмещены с проверкой достоверности налоговой отчетности или создают угрозу личной заинтересованности или самопроверки.

Мнение аудитора при выполнении специального задания, так же, как и при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности, основывается на аудиторских доказательствах. Аудиторские доказательства должны быть достаточными (количественная характерис-

тика) и надлежащими (качественная характеристика). Достаточность аудиторских доказательств обеспечивается полнотой процедур проверки и аудиторской выборкой. Надлежащий характер аудиторских доказательств основывается на том, что аудитор должен получить доказательства по следующим утверждениям (предпосылкам) подготовки отчетности:

- существование;
- возникновение;

- права и обязанности;
- полнота;
- стоимостная оценка;
- точное измерение;
- представление и раскрытие.

Качественное проведение аудита налогообложения возможно только при условии, что аудиторские доказательства будут представлены аудитором во всех существенных аспектах по всем указанным предпосылкам подготовки налоговой отчетности.

Список использованной литературы:

1. Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
2. Правило (стандарт) №1. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696).
3. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 г., протокол № 1).
4. Кодекс этики аудиторов России (принят Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации, Протокол №16 от 28 августа 2003 г.)