

ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО АУДИТА В АУДИТОРСКОЙ ФИРМЕ

© 2014 Тарасова Виктория Игоревна
Саратовский социально-экономический институт
Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова
410003, г. Саратов, ул. Радищева, д. 89
E-mail: Viki441@yandex.ru

Предложен подход к организации налогового аудита в аудиторской фирме, который позволяет раскрыть теоретическое содержание организации налогового аудита и помогает унифицировать методику организации проведения налогового аудита в аудиторской фирме.

Ключевые слова: организация налогового аудита, принципы налогового аудита, этапы организации налогового аудита, программа налогового аудита, организация контроля качества налогового аудита.

В настоящее время все более актуальным становится изучение организации налогового аудита в аудиторской фирме. В аудиторской фирме налоговый аудит должен быть организован таким образом, чтобы он соответствовал требованиям действующего российского нормативно-правового регулирования и обеспечивал разумную уверенность в достоверности подтверждаемой информации. Однако на сегодняшний день методика организации налогового аудита не разработана и не закреплена законодательно, что является важной проблемой для развития теории и унификации аудиторской деятельности по налоговому аудиту.

Порядок организации налогового аудита в аудиторской фирме, с нашей точки зрения, должен осуществляться исходя:

- 1) из требований действующего российского нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности по налоговому аудиту и основных принципов налогового аудита;
- 2) специфики организации деятельности аудируемого лица;
- 3) длительности сотрудничества аудиторской фирмы с аудируемым лицом;
- 4) особенностей обработки финансово-экономической и налоговой информации у аудируемого лица;
- 5) наличия у аудиторской фирмы необходимых ресурсов на проведение налогового аудита;
- 6) распределения обязанностей и полномочий между сотрудниками аудиторской фирмы, участвующими в налоговом аудите.

При выполнении своих профессиональных обязанностей по организации налогового аудита аудиторская фирма должна руководствоваться

профессиональными стандартами аудиторской деятельности и основными принципами. По нашему мнению, принципы налогового аудита - основополагающие нормы при проведении налогового аудита, установленные федеральными стандартами аудиторской деятельности и профессиональными аудиторскими объединениями, членами которых являются аудиторы, проводящие аудиторскую проверку по налоговому аудиту. С нашей точки зрения, аудиторской фирме необходимо руководствоваться следующими основными принципами при организации налогового аудита:

- независимость;
- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и добросовестность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение;
- профессиональный скептицизм в отношении риска неоднозначной трактовки налогового законодательства;
- профессиональный скептицизм в отношении риска профессионального суждения аудитора, связанного с судебным прецедентом по налоговым делам;
- профессиональный скептицизм в отношении риска наступления финансовых потерь вследствие искажения налоговой отчетности аудируемого лица при проведении налогового аудита.

В теории аудита профессиональный скептицизм не является принципом аудита. В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 1 "Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности" от 23 сентября 2002 г. "проявление профессионального скепти-

цизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений²¹. По нашему мнению, при организации налогового аудита аудитор целесообразно руководствоваться принципом профессионального скептицизма ввиду повышенного риска необнаружения существенного искажения в налоговой отчетности аудируемого лица при формировании им своего мнения в силу постоянно меняющегося и противоречивого налогового законодательства, анализа сложившейся судебной практики по налоговым делам, иных субъективных причин.

Первые шесть принципов в соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» от 23 сентября 2002 г. применимы и к организации обязательного аудита², остальные три принципа отражают специфику организации налогового аудита.

Раскроем содержание указанных трех принципов при организации налогового аудита. По нашему мнению, проявление профессионального скептицизма в отношении риска неоднозначной трактовки налогового законодательства показывает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств при проведении налогового аудита и тщательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат однозначной трактовке действующего налогового законодательства или заявлениям руководства либо ставят под сомнение однозначную трактовку действующего налогового законодательства или заявлений руководства и, как следствие, тем самым предотвращает риск налоговых санкций и финансовых потерь после проверки контрольным налоговым органом. С нашей точки зрения, проявление профессионального скептицизма в отношении риска профессионального суждения аудитора, связанного с судебным прецедентом по налоговым делам, означает то, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств при проведении налогового аудита и тщательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат анализу сложившейся судебной практики и вынесенным судебным решениям по аналогичным налоговым делам. По нашему мнению, проявление

профессионального скептицизма в отношении риска наступления финансовых потерь вследствие искажения налоговой отчетности аудируемого лица при проведении налогового аудита означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств при проведении налогового аудита и тщательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат данным налоговой отчетности аудируемого лица или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность данных налоговой отчетности аудируемого лица или заявлений руководства.

Отметим, что, с нашей точки зрения, в аудиторской фирме организацией налогового аудита должен заниматься специальный отдел по налоговому аудиту, что позволит разграничить проведение обязательного и налогового аудита и поможет аудиторской группе унифицировать проведение налогового аудита и, следовательно, выполнить налоговый аудит более качественно. По нашему мнению, под организацией налогового аудита в аудиторской фирме следует понимать деятельность руководства аудиторской фирмы по управлению действиями своих сотрудников, поддержанию длительного информационного сотрудничества между аудиторской фирмой и аудируемым лицом, определению специфики деятельности аудируемого лица и обеспечению проведения качественного налогового аудита на каждом из его этапов: организации подготовки и предварительного планирования налогового аудита, организации аудиторской проверки непосредственно при проведении налогового аудита, организации контроля качества при проведении налогового аудита и организации завершения аудиторской проверки по налоговому аудиту.

Исходя из данного определения, можно отметить следующие основные этапы организации налогового аудита:

- организация подготовки и предварительного планирования налогового аудита;
- организация аудиторской проверки непосредственно при проведении налогового аудита;
- организация контроля качества при проведении налогового аудита;
- организация завершения аудиторской проверки по налоговому аудиту.

Организация подготовки и предварительного планирования налогового аудита в аудиторской фирме включает в себя:

- изучение официального письменного обращения аудируемого лица с предложением о проведении налогового аудита;

- анализ собственных ресурсов аудиторской фирмы о проведении налогового аудита;

- принятие решения о проведении налогового аудита, составление и согласование письма-обязательства о проведении налогового аудита;

- ознакомление с деятельностью аудируемого лица, определение ее специфики и предварительная оценка систем налогового учета и внутреннего налогового контроля;

- предварительная оценка приемлемого уровня существенности и приемлемого уровня аудиторского риска при проведении налогового аудита;

- составление проектов общего плана аудиторской проверки и договора о проведении налогового аудита;

- заключение с аудируемым лицом договора о проведении налогового аудита.

Организация аудиторской проверки непосредственно при проведении налогового аудита охватывает составление общего плана и программы налогового аудита. При разработке общего плана налогового аудита аудитору необходимо учитывать:

1) особенности деятельности аудируемого лица, включая:

- финансовое состояние организации;

- специфику деятельности организации;

- требования к налоговой отчетности в организации, в том числе изменения с даты предшествующего налогового аудита;

2) системы налогового учета и внутреннего налогового контроля, включая:

- учетную политику аудируемого лица для целей налогообложения и ее изменения;

- влияние новых изменений в налоговом законодательстве на отражение в налоговой отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

- план использования тестов как средств контроля и аудиторских процедур при проведении налогового аудита;

3) аудиторский риск и существенность при проведении налогового аудита, включая:

- ожидаемые оценки неотъемлемого риска, риска средств контроля, риска неоднозначной трактовки налогового законодательства, риска профессионального суждения аудитора, связанного с судебным прецедентом по налоговым делам

и риска наступления финансовых потерь вследствие искажения налоговой отчетности аудируемого лица; определение наиболее существенных областей налогового аудита;

- установление различных уровней существенности при проведении налогового аудита;

- выявление сложных областей налоговой отчетности и налогового учета;

4) характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, включая:

- относительную важность некоторых разделов налоговой отчетности и налогового учета при проведении налогового аудита;

- выявление подразделения внутреннего налогового аудита аудируемого лица и его возможного влияния на процедуры внешнего налогового аудита;

5) координацию, направление и текущий контроль качества выполненного налогового аудита, включая:

- привлечение других аудиторских фирм к проверке филиалов, подразделений аудируемого лица;

- привлечение к проверке по налоговому аудиту эксперта.

б) прочие аспекты, включая:

- возможность того, что допущение непрерывности деятельности аудируемого лица окажется под вопросом;

- существование аффилированных лиц;

- особенности договора о проведении налогового аудита и требования законодательства;

- форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с правилами аудиторской деятельности, налоговым законодательством и условиями конкретного задания по налоговому аудиту.

После утверждения общего плана по проведению налогового аудита аудитор должен составить и документально оформить программу налогового аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для проведения налогового аудита. Программа налогового аудита представляет собой набор инструкций для аудитора, проводящего аудиторскую проверку по налоговому аудиту, а также служит средством контроля качества выполненного налогового аудита. Аудиторскую программу налогового аудита аудитор составляет в виде программы тестов средств налогового контроля и в виде программы аудиторских процедур, проводимых при налоговом

аудите. Программа тестов средств налогового контроля определяет эффективность средств налогового контроля для предотвращения и корректировки существенных искажений на уровне предпосылок подготовки налоговой отчетности. При разработке аудиторских процедур по налоговому аудиту аудитору необходимо определить надлежащие методы отбора элементов для тестирования. Аудитор при проведении налогового аудита может отобрать все элементы (сплошная проверка) либо сформировать оптимальную аудиторскую выборку. Выбор метода зависит от обстоятельств аудиторской проверки по налоговому аудиту, в частности, от аудиторского риска при проведении налогового аудита и эффективности налогового аудита. Аудиторские процедуры при проведении налогового аудита включают детальную проверку отражения в налоговой отчетности и налоговом учете оборотов и сальдо по счетам. Для аудиторских процедур при проведении налогового аудита аудитору необходимо определить разделы налоговой отчетности и налогового учета, которые он будет проверять, и составить программу налогового аудита по каждому разделу. Общий план и программу налогового аудита аудитору следует пересматривать и уточнять в ходе налогового аудита. Программа налогового аудита включает проверку налоговых платежей, уплачиваемых аудируемым лицом в бюджет в соответствии с нормами действующего российского налогового законодательства. Однако программа проверки налогового аудита также должна содержать все возможные налоговые платежи, ошибочно не уплачиваемые аудируемым лицом. При планировании аудиторской проверки по налоговому аудиту аудитор предлагает лицу, ответственному за исчисление налогов, заполнить анкету, содержащую список всех налогов, с целью получения информации по уплате видов налогов аудируемым лицом. На основе полученных ответов и изучения учетной политики для целей налогообложения аудитор определяет, исчисление и уплату каких налогов лицо не предусмотрело в анкете. Далее по мере необходимости аудитор должен подготовить рекомендации о внесении дополнений в учетную политику аудируемого лица для целей налогообложения. Необходимо рассмотреть положения учетной политики для целей налогообложения и определить, предусмотрена ли рабочим планом счетов достаточная глубина аналитического налогового учета по всем видам налогов в

разрезах бюджетов, в которые производится оплата. Аудитору необходимо подтвердить соответствие совершаемых операций и ведения налоговой отчетности и налогового учета нормам действующего российского налогового законодательства. При проверке полноты и правильности исчисления налоговых платежей в бюджет аудитору следует выбрать отчетный период, который проверяется сплошным методом. Сплошная проверка при проведении налогового аудита в основном не применяется при проведении тестов средств внутреннего налогового контроля аудируемого лица, а применяется, как правило, в случае аудиторских процедур, проводимых непосредственно в ходе налогового аудита. Проведение сплошной проверки, как правило, целесообразно, если неотъемлемый риск и риск средств внутреннего налогового контроля при проведении налогового аудита являются высокими, а другие средства не позволяют получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. Если сплошная проверка невозможна из-за большого объема документации, то аудитор планирует выборочную проверку по налоговому периоду в целом, используя виды оптимальной аудиторской выборки.

На этапе организации контроля качества при проведении налогового аудита участники аудиторской группы должны выполнять процедуры контроля качества налогового аудита. По нашему мнению, организация контроля качества при проведении налогового аудита является неотъемлемым этапом аудиторской проверки по налоговому аудиту и обеспечивает разумную уверенность в том, что аудиторская организация проводит налоговый аудит в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных актов Российской Федерации, со стандартами аудиторских организаций, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий по налоговому аудиту и необходимы для контроля фактически достигнутого уровня аудиторского риска при проведении налогового аудита, а также контроля устранения аудируемым лицом выявленных в ходе налогового аудита искажений налоговой отчетности.

С нашей точки зрения, одним из наиболее важных показателей качества проведенной аудиторской проверки по налоговому аудиту является достигнутый уровень аудиторского риска при проведении налогового аудита. Поэтому во внутреннем регламенте аудиторской организации обяза-

тельно должен быть закреплен приемлемый уровень аудиторского риска для любой аудиторской проверки по налоговому аудиту. Максимальный приемлемый аудиторский риск при проведении налогового аудита представляет собой субъективно установленный уровень аудиторского риска, который готов взять на себя аудитор при проведении аудиторской проверки по налоговому аудиту. Аудиторская организация во внутрифирменных стандартах должна сама установить уровень максимально приемлемого аудиторского риска при проведении налогового аудита исходя из своего профессионального суждения, данные стандарты не должны противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности. Аудитор не может гарантировать полного отсутствия существенных искажений в налоговой отчетности аудируемого лица, что предполагает, что уровень аудиторского риска при проведении налогового аудита должен быть больше нуля. Если фактически достигнутый аудиторский риск превышает приемлемый уровень аудиторского риска при проведении налогового аудита, то проведенную аудиторскую проверку по налоговому аудиту следует признать некачественной.

На этапе организации завершения аудиторской проверки по налоговому аудиту осуществляются:

- оценка фактического достигнутого уровня аудиторского риска при проведении налогового аудита и выявленных искажений подтверждаемой налоговой отчетности;

- подготовка отчета по итогам проведения налогового аудита (если он предусмотрен условиями договора по проведению налогового аудита);

- согласование с руководством аудируемого лица выводов по итогам налогового аудита и выявленных существенных искажений налоговой отчетности аудируемого лица;

- подготовка аудиторского заключения по итогам проведения налогового аудита в срок, предусмотренный договором с аудируемым лицом;

- проведение процедур отслеживания событий после даты подписания аудиторского заключения по налоговому аудиту и принятие мер в случае их существенного влияния на достоверность налоговой отчетности.

Рекомендации по оценке итогов проверки по налоговому аудиту могут быть обобщены как отдельно по налогам, которые аудируемое лицо уплачивает в бюджет самостоятельно, так и по налогам, уплачиваемым им в качестве налогового агента. Рекомендации аудитора, уточняющие ведение налогового учета, целесообразно предлагать по каждому конкретному налогу.

Теоретические аспекты организации налогового аудита слабо развиты на настоящий момент. Таким образом, необходимо закрепить законодательно методику организации налогового аудита, что поможет аудиторам в аудиторской фирме унифицировать процесс организации налогового аудита и даст необходимый толчок для выделения налогового аудита в самостоятельный вид аудиторской деятельности.

¹ Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. № 696).

² Там же.

Поступила в редакцию 05.07.2014 г.