

УДК 657.6-051:69

UDK 657.6-051:69

МОДЕЛЬ НАЛОГОВОГО АУДИТА В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

MODEL OF TAX AUDIT IN CONSTRUCTION COMPANIES

Резниченко Дмитрий Сергеевич
аспирант
Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Reznichenko Dmitry Sergeevich
postgraduate student
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В статье рассматриваются роль и место налогового аудита в структуре аудиторской деятельности в Российской Федерации. Разъясняются порядок организации этого аудита, его цели и задачи. Приводится модель налогового аудита для строительных организаций

In the article, the author considers the role and place of the tax auditing in the audit activities in the Russian Federation. He also explains the order of the organization of audit, its goals and tasks. The model of tax audit for building organizations is resulted

Ключевые слова: НАЛОГОВЫЙ АУДИТ, НАЛОГОВОЕ КОНСУЛЬТИРОВАНИЕ, ЭТАПЫ ПРОВЕРКИ, МЕТОДИКА ПРОВЕРКИ, ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРА

Keywords: TAX AUDIT, TAX CONSULTING, VERIFICATION STEP, TECHNIQUES FOR INSPECTION, AUDITOR'S REPORT

Стабильное финансовое положение любого хозяйствующего субъекта во многом определяется величиной его налоговых обязательств и ответственностью его налоговых рисков, что обуславливает возрастание роли налогового аудита. Именно на налоговый аудит заинтересованными пользователями возлагается задача получения полной, достоверной и объективной информации о правильности исчисления налоговых обязательств в соответствии с нормами налогового законодательства, от чего, в свою очередь, нередко зависит функционирование и развитие организации.

Строительные организации в качестве хозяйствующих субъектов экономики характеризуются рядом отраслевых особенностей в технологии производства, организационно-правовых основах деятельности, системе бухгалтерского учета и налогообложения и, как следствие, в аудите.

Аудиторская проверка строительной организации проводится исходя из общих принципов, но, несомненно, имеет свою специфику. В зависимости от поставленных перед аудитором задач выбираются основные направления и участки проверки, способ проведения (сплошной или выборочный), объем проверки.

Аудит налогообложения является одним из основных и значимых специальных аудиторских заданий в современных российских условиях. В соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудит налогообложения можно определить как аудит расчетов с бюджетом по соответствующим налогам. На необходимость в налоговом аудите оказало влияние закрепление на законодательном уровне ведение налогового учета для целей определения налогооблагаемой базы прибыли. Указанные факторы увеличивают острую потребность заинтересованных пользователей в получении объективной информации относительно достоверности налоговой отчетности, существования и величины налоговых рисков организации.

Популярность данной услуги на рынке обусловлена следующими факторами:

- сложной системой налогообложения;
- постоянно меняющимся налоговым законодательством;
- наличием большого количества спорных арбитражных дел по налоговым вопросам;
- недостаточной компетентностью руководителей и сотрудников бухгалтерских служб;
- стремлением организаций получить высококачественные аудиторские консультации по вопросам планирования налогообложения с целью облегчения налоговой нагрузки.

Изучение налоговых обязательств должно осуществляться более детально по сравнению с аудитом в рамках проверки годовой отчетности организации. Это связано с тем, что налоговое и хозяйственное законодательство РФ является сложным и подвержено изменениям, а функциональные обязанности аудиторов при осуществлении годового аудита весьма обширны, что не всегда позволяет им охватить проверкой все возможные налоговые и правовые проблемы организации.

Под налоговым аудитом понимается выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта в целях выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды [1].

Надо отметить, что в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитором проверяются вопросы правильности исчисления и уплаты налогов, однако в отличие от налогового аудита данные вопросы проверяются выборочным способом, и чаще всего объем выборки, приемлемый для выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, является не презентабельным для выражения мнения о достоверности налоговой отчетности. Именно по этой причине многие строительные организации, для которых общий аудит является обязательным, отдельно указывают в договорах с аудиторскими фирмами объем работ по налоговому аудиту. Такой подход оправдан для относительно небольших организаций, для которых характерны незначительные налоговые риски. Таким образом, налоговый аудит может выступать как часть «общего» аудита, так и самостоятельным направлением.

Также следует разделять налоговый аудит и сопутствующие налоговому аудиту услуги в области налогового консультирования.

К сопутствующим услугам в области налогового консультирования можно отнести:

- разработку предложений и рекомендаций по улучшению существующей системы налогообложения хозяйствующего субъекта;
- разработку оптимальных механизмов начисления налогов с учетом особенностей хозяйствующего субъекта;

- выработку рекомендаций по полному и правильному использованию хозяйствующим субъектом налоговых льгот;
- разработку комплекса мер, направленного на оптимизацию налогов и снижение налоговых рисков в рамках действующего законодательства;
- предварительный расчет налоговых платежей при различных вариантах договорных отношений хозяйствующего субъекта и видах деятельности;
- разработку рекомендаций по достижению соответствия принципов налогового учета, применяемых отдельными подразделениями и филиалами, единой системе налогового планирования, действующей у хозяйствующего субъекта;
- разработку предложений по созданию у хозяйствующего субъекта системы внутреннего контроля за правильностью исчисления налогов и сборов;
- разработку предложений по адаптации действующей системы налогового планирования и учета к возможным изменениям требований налогового законодательства;
- постановку налогового учета;
- налоговое планирование и оптимизацию налогообложения;
- налоговое сопровождение в виде текущего консультирования по вопросам применения норм налогового законодательства и др.

При проведении налогового аудита в строительных организациях аудиторы могут разработать учетную политику на принципах экономии финансовых ресурсов с перспективой максимального снижения фискального давления на финансовую систему организации в целом, с учетом налогообложения структурных подразделений.

Помимо этого, различаются и результаты, а также порядок оформления налогового аудита и сопутствующих услуг по вопросам налогообло-

жения. Результатом оказания сопутствующих услуг по налоговым вопросам могут быть:

- указания на наличие налоговых правонарушений и налоговых последствий для хозяйствующего субъекта в случаях обнаружения нарушений норм налогового законодательства;

- практические рекомендации по устранению негативных последствий, связанных с установленными нарушениями налогового законодательства;

- разработка новых проектов построения, как общей системы налогообложения хозяйствующего субъекта, так и в отдельных ее элементах;

- внесение рекомендаций по адаптации элементов и регистров бухгалтерского учета;

- разработка комплекса организационно-правовых и оперативных управленческих мер, направленных на создание постоянно действующей системы налогового планирования;

- расчеты, подтверждающие эффективность налогового планирования, той или иной оптимизационной модели.

Несмотря на устойчивый спрос, сформировавшийся на налоговый аудит, регулирующая его нормативная правовая база практически отсутствует. Единственным документом, который носит рекомендательный характер, является Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобренная Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации (Протокол от 11 июля 2000 г. №1).

Методика утверждает основные принципы проведения налогового аудита и его этапы, регламентирует общение аудиторской организации с налоговыми органами при проведении налогового аудита и оказании других сопутствующих услуг по налоговым вопросам, определяет ответствен-

ность сторон при проведении налогового аудита, а также устанавливает оформление и представление результатов проведения налогового аудита.

В то же время налоговая составляющая аудита достаточно слабо регламентирована действующими нормативными документами - не урегулирован ряд существенных вопросов, определяющих технологию налогового аудита, отсутствует четкое разграничение непосредственно аудита от его налоговой составляющей и т.д. Проблема тем более актуальна, что до настоящего времени отсутствуют методические разработки по организации и проведению налогового аудита.

Методику проведения налогового аудита по различным видам налогов целесообразно закрепить во внутрифирменных стандартах аудиторской организации. В рамках внутрифирменных стандартов могут быть раскрыты конкретные методики (например, методика аудита учетной политики, методика проведения аудита по расчету с бюджетом, методика аудита по НДС, методика аудита по налогу на прибыль организаций, методика аудита по налогу на доходы физических лиц и др.).

В приложениях к внутрифирменному стандарту необходимо разместить основные рабочие документы, рекомендуемые для использования в ходе налогового аудита. Поскольку начисление различных видов налогов имеет свой алгоритм, на каждый вид налога следует иметь комплекс рабочих документов, сформированных в табличной форме, включающих учетные записи и показатели, увеличивающие или уменьшающие налоговую базу отдельно по каждому виду налога, ставки налогов, арифметические расчеты налогов и пр.

В ходе налогового аудита строительной организации аудитор должен решить две группы задач. Первая связана с организацией процесса налогового аудита, вторая касается методики его осуществления.

Концептуальная модель налогового аудита строительных организаций представлена на рисунке 1.



Рисунок 1 - Концептуальная модель системы налогового аудита строительных организаций

Основной целью налогового аудита строительных организаций является получение необходимых аудиторских доказательств и формирование мнения относительно полноты и достоверности информации о расчетах с бюджетом по уплачиваемым организацией налогам и сборам, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности и пояснениях к ней. Однако в рамках налогового аудита могут быть поставлены и гораздо более узкие цели, например подтверждение аудитором правомерности и правильности отражения в налоговом и бухгалтерском учете налоговых вычетов по НДС, правильности формирования налоговой базы по конкретному налогу и т.д. Таким образом, для качественного проведения налогового аудита необходима четкая постановка цели и задач аудита, которые необходимо закрепить в договоре на оказание аудиторских услуг.

В соответствии с методикой этап проверки и подтверждения правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды может проводиться как по всем налогам и сборам, так и по отдельным их видам и вопросам, которые интересуют лицо, заказавшее проведение налогового аудита. Помимо этого в практике аудита могут проводиться проверки правильности составления деклараций и расчетов по отдельным налогам, уплачиваемым юридическим лицом по месту нахождения его обособленных подразделений, что особенно актуально для крупных предприятий, имеющих разветвленную сеть обособленных подразделений [3].

Аудит налогообложения входит в общий план аудита и программу проверки любого предприятия, однако в отличие от налогового аудита в ходе аудита финансовой отчетности данные вопросы проверяются выборочным способом, и зачастую объем выборки, приемлемый для выражения мнения о достоверности финансовой отчетности, является недостаточным для выражения мнения аудитора о достоверности налоговой отчетности.

В зависимости от целей проверки, масштабов и характера деятельности аудируемого лица налоговый аудит может выступать как часть общего аудита или как отдельная услуга, специальное аудиторское задание.

В результате аудита налогообложения строительной организации, вырабатывается оптимальная стратегия действий в области налогообложения, разрабатывается методика минимизации налоговых платежей, упрощения учетных процессов, налаживаются и согласовываются действия финансовой, юридической и бухгалтерской служб организации.

Перед проведением налогового аудита рекомендуется удостовериться, что достигнуто взаимопонимание с лицом, заказавшим выполнение специального аудиторского задания, по поводу цели и характера предстоящей работы, содержания итоговых документов, так как экономический субъект, заказавший проведение налогового аудита, может рассчитывать, например, на попутные и бесплатные консультации по законному уменьшению налоговых платежей и т.п.

В ходе проведения налогового аудита и по его результатам появляется необходимость общения аудиторской организации с налоговыми органами не только в порядке представления интересов экономического субъекта, что регулируется Гражданским кодексом РФ (ГК РФ) и Налоговым кодексом РФ (НК РФ), но и по таким вопросам, как получение аудиторских доказательств при выполнении специального аудиторского задания и разъяснений по актам проверок, проведенных налоговыми органами.

При отраслевом подходе разрабатываются методики аудита экономических субъектов в зависимости от вида их деятельности. К таким методикам можно отнести методики аудита предприятий торговли, сельскохозяйственных предприятий, строительных организаций, банков, страховых организаций, инвестиционных институтов и др. [2].

При разработке методики для налогового аудита в строительных организациях целесообразно использовать отраслевой подход с учетом по-

ложений Методики аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», так как это позволит учесть особенности проверки состава доходов и расходов на выполнение работ, организацию управленческого учета и т.д.

Методика аудита отдельных налогов, уплачиваемых строительной организацией, разрабатывается примерно по такой же схеме, как и методики аудита отдельных участков бухгалтерского учета. Так, составляется методика, которая может включать:

- 1) цель и задачи налогового аудита;
- 2) перечень основных нормативных документов, регулирующих порядок исчисления и уплаты соответствующих налогов;
- 3) объекты аудита;
- 4) программу аудиторской проверки;
- 5) источники информации, используемые при аудите: первичные документы по разделу учета и налогообложения; регистры налогового учета; регистры синтетического и аналитического учета; налоговые декларации;
- 6) план аудиторской проверки;
- 7) классификатор возможных нарушений и типичных ошибок.

Выбор метода проведения аналитических процедур или проектирования теста зависит от поставленной цели при проведении налогового аудита.

При последовательном анализе правильности определения налогооблагаемых баз, правомерности применения налоговых льгот и правильности расчета налоговых обязательств аудитору рекомендуется сначала применить так называемый метод чтения (анализа) налоговых деклараций.

Данный метод используется для подтверждения правильности заполнения налоговых деклараций и реальности отражения задолженности

перед бюджетом и внебюджетными фондами в соответствующих статьях баланса.

Метод анализа бухгалтерских счетов при расчете с бюджетом и внебюджетными фондами рекомендуется применять при осуществлении проверок для использования полученной информации в разработке проектов по минимизации налоговых платежей, налаживанию налогового учета и документооборота, а также построению схем взаимоотношений с другими хозяйствующими субъектами и государством.

Этапы применения основных методов представлены на рисунке 2.

Достаточно эффективен метод отраслевого сравнительного анализа, который используется для сопоставления налоговых показателей организации со среднеотраслевыми данными.

Аудитору целесообразно составить свою собственную схему налогообложения строительной организации исходя из тенденций ее развития и собственного понимания бизнеса клиента. Сравнение фактических данных клиента с расчетами самого аудитора позволит осуществить проверку более тщательно.

В процессе подтверждения правильности исчисления отдельных налогов аудиторы, используя налогооблагаемую базу, сравнивают полученные показатели с данными организации. Для этого заполняются результаты предыдущих разделов проверки, выполняют расчет следующие рабочие документы: «Расчет выручки», «Расчет налогооблагаемой прибыли».

Правильность применения в организации ставок по различным налогам и сборам устанавливается аудиторами путем сравнения фактических ставок с их значениями, регламентированными нормативными документами для соответствующих условий (виды деятельности, группы продукции и товаров, льготы).

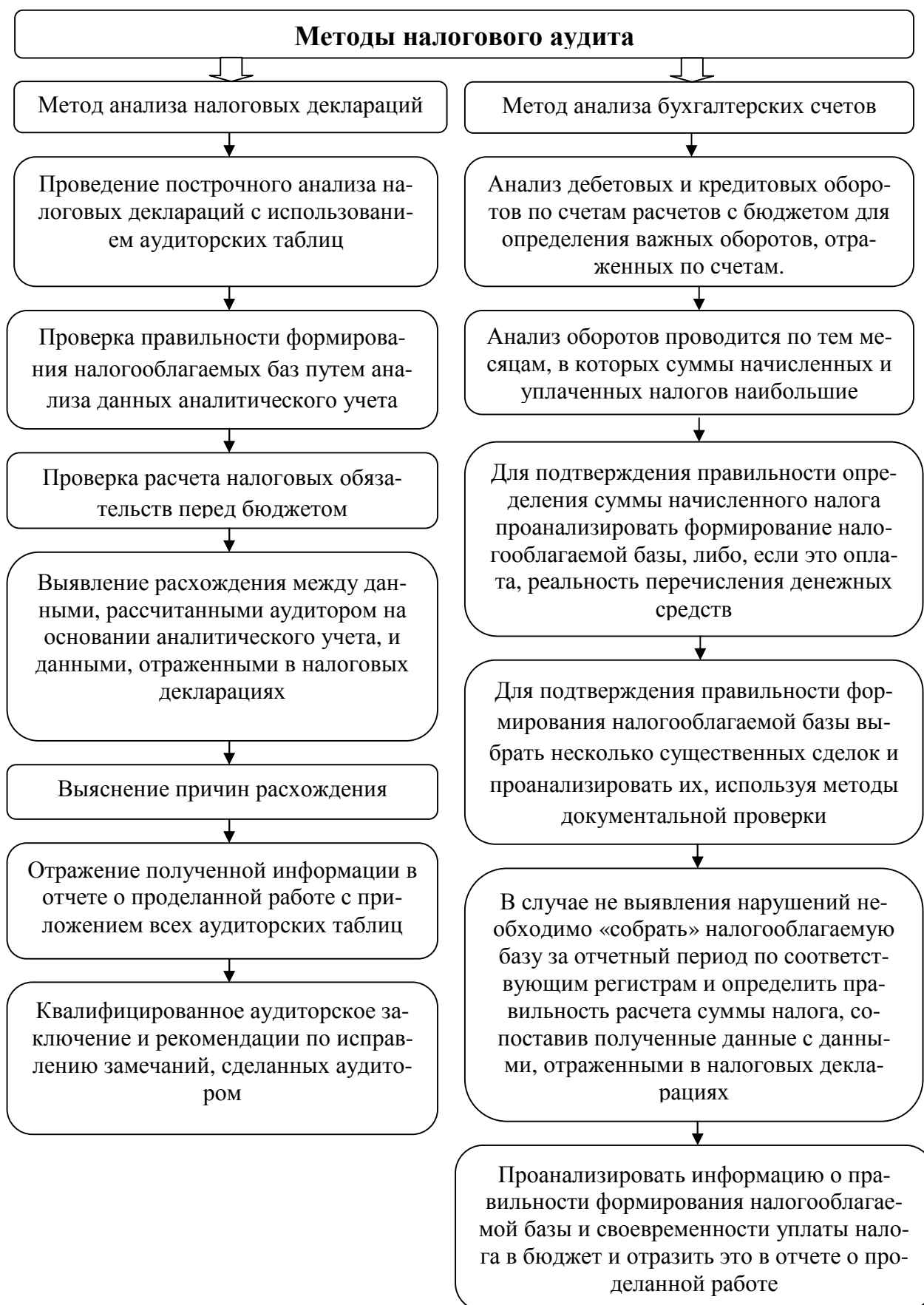


Рисунок 2 - Этапы использования методов налогового аудита

Преимуществом отраслевого сравнительного анализа является то, что в результате его проведения аудитор глубже понимает содержание бизнеса клиента. Конечно, это справедливо при условии, что налоговые показатели и их динамика отражают объективную закономерность развития отрасли. Кроме того, должна быть доступна информация необходимого качества, на основе которой можно было бы проанализировать данные других организаций конкретной отрасли.

Для проверки обоснованности применяемых в организации льгот по отдельным налогам аудиторы заполняют рабочий документ «Контроль льготы по налогу». Результаты расчета сравниваются с фактическими льготами и выявляются отклонения.

Конечным этапом проведения налогового аудита строительных организаций является подготовка следующих документов:

- а) заключения по результатам проведения налогового аудита;
- б) отчета по результатам проведения налогового аудита (если его подготовка предусмотрена условиями договора).

Понятие «аудиторское заключение» при проведении налогового аудита не применяется, так как оно относится к обычному аудиту и характеризует документ совершенно другого плана и назначения. Здесь же речь идет о заключении по результатам проведения налогового аудита и о заключении о результатах выполнения специального аудиторского задания по проведению налогового аудита, что на самом деле одно и то же.

При проведении налогового аудита с руководством экономических субъектов необходимо вести разъяснительную работу в отношении того, что обычный аудит и специальный налоговый аудит требуют разных аудиторских процедур (хотя они могут и пересекаться), и в результате выдаются различные итоговые документы [3].

Отчет следует рассматривать как аналог другого документа, составляемого по итогам обычного аудита, - письменной информации аудитора

руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита, поскольку при подготовке отчета рекомендуется руководствоваться требованиями одноименного правила (стандарта). Результатом оказания других сопутствующих услуг по налоговым вопросам могут быть различные документально оформленные материалы типа расчетов, схем, предложений.

Список литературы

- 1 Белова Е.Л. О взаимодействии систем бухгалтерского финансового и налогового учета // Современный бухучет. 2006. №4.
- 2 Усатова Л.В. Организация процесса налогового аудита расходов // Экономический анализ: теория и практика. 2008. №24.
- 3 Кисилевич Т.И. Налоговый аудит в строительстве: Учеб.пособие / Т.И. Кисилевич, Е.Н. Хачемизова. - М.: Финансы и статистика, 2006. 208 с.