

РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ НАЛОГОВЫЙ АУДИТ

Э. И. Бахтигозина

Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова,
Москва, Россия

В последние годы изменился подход к организации работы аудиторов. Акцент сделан на комплексном анализе финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица и, как следствие, на отказе от сплошной, тотальной проверки и переходе к проверке, основанной на критериях риска. Как правило, большая часть финансово-хозяйственных операций, совершаемых налогоплательщиком, приводит к возникновению налоговых обязательств по тому или иному налогу. При этом проверить все финансово-хозяйственные операции сплошным способом не всегда возможно, да и эффективность такой проверки также вызывает сомнения. Безусловно, аудиторские доказательства, собранные аудитором в ходе аудита, должны быть достаточными по количеству, однако их большое количество само по себе не компенсирует их низкое качество. В связи с этим в статье рассмотрены сущность и методика риск-ориентированного налогового аудита с выделением основных этапов, приведен пример карты рисков и контрольных процедур организации. Автором показано, что в ходе анализа факторов налогового риска отдельных бизнес-процессов аудитор сможет разработать оптимальные план и стратегию аудита, а также рекомендовать эффективные способы минимизации налоговых рисков и устранения их негативных последствий.

Ключевые слова: налоговый риск, налоговый аудит, аналитические процедуры, аудиторские доказательства.

RISK-ORIENTED TAX AUDIT

Elvira I. Bakhtigozina

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

Lately we have seen changes in organization of auditors' work. Focus is made on the complex analysis of finance and business work of the person being audited and, consequently on rejection of total checking and passing-over to checking based on risk criteria. As a rule the major part of finance and business operations conducted by tax-payer lead to tax liabilities on one or other tax. It is not always possible to check all finance and business operations and the efficiency of such checking can be doubtful. It is true that audit proofs collected by the auditor must be sufficient in number, however their number cannot compensate for their low quality. In this connection the article discusses the essence and methodology of risk-oriented tax audit and its key stages, gives examples of the risk card and control procedures of the organization. The author shows that during the analysis of tax risk factors of certain business processes the auditor can work out the optimal plan and strategy of audit and recommend effective ways of minimizing tax risks and eliminating adverse aftereffects of tax risks.

Keywords: tax risk, tax audit, analytical procedures, auditor's proofs.

В настоящее время налоговый аудит выходит за рамки традиционного аудита и рассматривается как согласованная с клиентом процедура, направленная на детальную проверку правильности исчисления и уплаты налогоплательщиком налогов и сборов. При этом именно налоговый аудит является одной из самых востребованных услуг, поскольку налогоплательщики хотят обезопасить себя от

претензий со стороны налоговых органов. Это и доначисленные суммы налогов и сборов, и налоговые штрафы и пени, и включение в категорию налогоплательщиков организаций, в отношении которых высоковероятны процедуры налогового контроля (камеральные налоговые проверки, выездные налоговые проверки, истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов,

плательщике страховых взносов или информации о конкретных сделках и др.).

Несмотря на то, что общий аудит затрагивает такие участки учета, как расчеты с бюджетом по налогам и сборам, охватить весь объем информации, влияющей на налоговые обязательства организации, бывает очень сложно. Поэтому для снижения налоговых рисков многие организации, в том числе для которых общий аудит является обязательным, проводят полный аудит налогообложения.

Согласно Международному стандарту сопутствующих услуг 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации», задание по выполнению согласованных процедур может предполагать выполнение определенных процедур как в отношении отдельных элементов финансовой информации (например, кредиторской, дебиторской задолженности, закупок у связанных сторон, выручки и прибыли сегмента организации), финансовых отчетов (например, бухгалтерского баланса), так и всего комплекта финансовой отчетности. Таким образом, можно сказать, что налоговый аудит представляет собой выполнение специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью 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 фонды¹.

В процессе налогового аудита аудитор должен проанализировать все элементы налогообложения в отношении проверяемых им налогов:

- объект налогообложения и налоговую базу;
- налоговый период;
- налоговую ставку;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога;
- налоговые льготы (при их наличии).

Таким образом, в процессе налогового аудита можно выделить следующие последовательные этапы:

- 1-й этап: проверка правильности определения объектов налогообложения и налоговой базы;
- 2-й этап: проверка правильности установления отчетного (налогового) периода;
- 3-й этап: проверка правильности применения налоговых ставок;
- 4-й этап: проверка соблюдения порядка исчисления налога;
- 5-й этап: проверка соблюдения порядка и сроков уплаты налога;
- 6-й этап: проверка обоснованности и правомерности применения налоговых льгот.

Большая часть финансово-хозяйственных операций, совершаемых налогоплательщиком, приводит к возникновению налоговых обязательств по тому или иному налогу. При этом проверить все эти операции сплошным способом не всегда представляется возможным, да и эффективность сплошной проверки вызывает сомнения. Аудиторские доказательства, собранные аудитором в ходе аудита, должны быть достаточно точными по количеству, но большое количество аудиторских доказательств само по себе не компенсирует их низкое качество. Таким образом, аудитор делает акцент на комплексном анализе финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица – налогоплательщика и, как следствие, отказывается от тотального сплошного контроля и переходит к контролю, основанному на критериях риска.

Анализируя факторы риска отдельных бизнес-процессов, в которых они зарождаются и (или) на которые они влияют, аудитор разрабатывает оптимальные план и

¹ См.: Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», утвержденная Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11 июля 2000 г. (протокол № 1).

стратегию аудита. В этом и заключается суть риск-ориентированного подхода в налоговом аудите – выявить те факты финансово-хозяйственной деятельности, те события, те процессы, для которых характерны налоговые риски, и найти эффективный способ нивелирования негативного воздействия. Например, если проводится налоговый аудит еще не закрытого налогового периода, то способом нивелирования может быть исправление ошибки в текущем периоде; если же налоговый период закрыт, то аудитор может предложить внести исправления и подать уточненную налоговую декларацию, доплатить сумму налога и пени самостоятельно и др.

При использовании риск-ориентированного налогового аудита аудиторы активно применяют аналитические процедуры, т. е. проводят оценку финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными, исследуют выявленные отклонения или соотношения, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями.

Аналитические процедуры предполагают сопоставление финансовой информации организации:

- со сравнительной информацией за предыдущие периоды;
- с ожидаемыми результатами деятельности организации, например, бюджетами либо прогнозами, или с ожиданиями аудитора;
- аналогичной отраслевой информацией, например, сопоставление коэффициента продаж к дебиторской задолженности организации с усредненными отраслевыми показателями или показателями других аналогичных по размерам организаций в той же отрасли.

Применительно к налоговому аудиту рекомендуется выполнять следующую последовательность аналитических процедур:

1) анализ сферы деятельности налогоплательщика:

– определение вида экономической деятельности налогоплательщика;

– анализ особенностей налогообложения конкретного вида экономической деятельности (например, освобождение от налогообложения);

2) анализ операций, осуществляемых налогоплательщиком:

– выявление типовых операций, осуществляемых налогоплательщиком (например, реализация товаров, работ, услуг, имущественных прав, выполнение строительного-монтажных работ для собственного потребления, приобретение товаров, работ, услуг у иностранных поставщиков и др.);

– анализ особенностей налогообложения конкретной операции (например, использование ставки НДС 0%, исполнение обязанности налогового агента и др.);

3) рассмотрение финансовой информации аудируемого лица в сравнении:

– с сопоставимой информацией (выручкой, объемами продаж в количественном (натуральном) выражении за предыдущие периоды);

– ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица (сметами, прогнозами, бизнес-планами), а также ожиданиями аудитора (например, возможной суммой выручки по его оценкам либо данными, которые аудируемое лицо разместило в средствах массовой информации);

– аналогичной отраслевой информацией (например, сравнение выручки от реализации и суммы дебиторской задолженности проверяемого предприятия со средними отраслевыми показателями или показателями других предприятий сопоставимого размера в той же отрасли, сравнение налоговой нагрузки, рентабельности активов, рентабельности продаж со средними отраслевыми показателями и др.);

4) рассмотрение взаимосвязей между элементами финансовой информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, основанному на опыте аудитора (например, сопоставление налоговой декларации по

НДС, данных бухгалтерского учета, книг продаж, книг покупок и др.).

На каждом этапе аналитических процедур выявляются нетипичные, редкие операции, спорные ситуации, при осуществлении которых высока вероятность ошибки. Проверке таких операций и ситуаций следует уделить особое внимание, чтобы избежать или хотя бы снизить уровень налогового риска.

Рассмотрим пример действия аудитора в процессе налогового аудита, основанного на риск-ориентированном подходе.

Пусть по результатам анализа сферы деятельности аудируемого лица аудитором получена следующая информация:

1. Основными видами деятельности компании-налогоплательщика являются:

- продажа медицинского оборудования (10% НДС, 18% НДС, без НДС);
- продажа диагностических тест-систем, реагентов для биохимии;
- гарантийное и послегарантийное обслуживание, установка, обучение, консультации по применению, тренинги.

2. Компания осуществляет операции по безвозмездной передаче товаров, а также передает дорогостоящее оборудование в

безвозмездное временное пользование. По таким операциям налогоплательщик исчисляет и уплачивает НДС в бюджет. При безвозмездной передаче товаров рыночной стоимостью признается стоимость приобретения соответствующего товара.

При передаче оборудования во временное пользование рыночной стоимостью признается сумма ежемесячной амортизации соответствующего оборудования. При этом в компании имеются договоры аренды оборудования на возмездной основе, в которых стоимость ежемесячной арендной платы выше суммы ежемесячной амортизации соответствующего оборудования.

3. По итогам налогового периода в налоговой декларации по НДС заявлена сумма налога к возмещению из бюджета.

4. По итогам налогового периода календарного года получен убыток по данным бухгалтерского и налогового учета.

В результате полученной информации аудитор выявил следующие факторы налогового риска (табл. 1), которые надо проверить более детально и в случае необходимости дать рекомендации аудируемому лицу по их своевременному устранению.

Т а б л и ц а 1

Карта налоговых рисков и контрольных процедур организации*

Вид налога	Код строки налоговой декларации	Направления выявления риска	Риск	Код контрольной процедуры
Налог на добавленную стоимость	010 Раздел 3	Осуществление организацией финансово-хозяйственной деятельности	Занижение рыночной стоимости при безвозмездной передаче товаров, работ, услуг; занижение налоговой базы; занижение суммы налога	КП. 4. Сверка данных путем проверки полноты, точности, непротиворечивости и корректности полученной информации
	190 Раздел 3	Осуществление организацией финансово-хозяйственной деятельности	Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период	КП. 1. Документальное оформление и подтверждение фактов хозяйственной жизни организации. КП. 2. Подтверждение соответствия документов требованиям законодательства Российской Федерации
Налог на прибыль организаций	120 Лист 02	Осуществление организацией финансово-хозяйственной деятельности	Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов	КП. 1. Документальное оформление и подтверждение фактов хозяйственной жизни организации. КП. 2. Подтверждение соответствия документов требованиям законодательства Российской Федерации

* Составлено на основании Приказа ФНС России от 16 июня 2017 г. № ММВ-7-15/509@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля».

Выявив определенные факторы налогового риска, аудитор должен выполнить в отношении данных операций процедуры проверки по существу, в том числе детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

Так, одним из факторов риска, который обнаружил аудитор, является занижение

рыночной стоимости при безвозмездной передаче товаров, работ, услуг и, как следствие, занижение налоговой базы и суммы налога. Дальнейшие действия аудитора заключаются в количественной оценке данного налогового риска и разработке рекомендаций по его минимизации (табл. 2).

Т а б л и ц а 2

Проверка соответствия цен рыночным

Наименование оборудования	Безвозмездное временное пользование		Возмездное временное пользование		Разница НДС, руб.
	Стоимость операции, руб.	НДС, руб.	Стоимость операции, руб.	НДС, руб.	
Медицинское оборудование 1	10 000	1 800	86 000	15 480	13 680
Медицинское оборудование 2	10 000	1 800	102 000	18 360	16 560
Медицинское оборудование 3	10 000	1 800	102 000	18 360	16560
Итого	30 000	5 400	290 000	52 200	46 800
Вывод: занижение рыночной стоимости привело к занижению налоговой базы по НДС на сумму 260 000 руб. и суммы налога на сумму 46 800 руб.					

Риск-ориентированный подход позволяет сконцентрироваться на тех факторах риска, которые оказывают влияние на эффективность функционирования процессов организации, и в современной ауди-

торской деятельности является одним из самых распространенных, что объясняется простотой его применения, экономичностью трудовых и материальных ресурсов и в то же время высокой эффективностью.

Список литературы

1. Ефремова Е. И. Внутренний контроль как основа управления затратами в лизинговой организации на основе зарубежного опыта // Лизинг. – 2015. – № 11, 12. – С. 47–53.
2. Ефремова Е. И. Методы финансового анализа бухгалтерской отчетности в лизинговых компаниях // Вестник Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова. – 2017. – № 2 (92). – С. 94–99.
3. Ефремова Е. И. Характеристика и учет среды компьютерных информационных систем в лизинговых компаниях // Лизинг. – 2016. – № 1. – С. 9–11.
4. Кеворкова Ж. А. Оценка непрерывности деятельности – обязательная процедура аудита // Экономика. Бизнес. Банки. – 2016. – № 2 (15). – С. 129–141.
5. Кеворкова Ж. А., Котельникова А. А. Сопутствующие аудиту услуги как вид услуг, оказываемых аудиторскими организациями // КАНТ. – 2015. – № 2 (15). – С. 73–77.
6. Петров А. Н., Полякова С. А. Уклонение от уплаты налогов как угроза экономической безопасности государства // Учетно-аналитическое обеспечение – информационная основа экономической безопасности хозяйствующих субъектов : межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов : в 2 ч. – Ч. 2. – М., 2017. – С. 301–307.

7. Проданова Н. А., Сумкова Н. Г. Качество управления компанией как фактор, определяющий достоверность финансовой отчетности // Бизнес и дизайн ревю. – 2016. – Т. 1. – № 2 (2).

References

1. Efremova E. I. Vnutrenniy kontrol' kak osnova upravleniya zatratami v lizingovoy organizatsii na osnove zarubezhnogo opyta [Internal Control as a Cost Management Basis in the Leasing Organization on the Basis of Foreign Experience]. *Lizing* [Leasing], 2015, No. 11, 12, pp. 47–53. (In Russ.).
2. Efremova E. I. Metody finansovogo analiza bukhgalterskoy otchetnosti v lizingovykh kompaniyakh [Methods of the Financial Analysis of Accounting Reports in the Leasing Companies]. *Vestnik Rossiyskogo ekonomicheskogo universiteta imeni G. V. Plekhanova* [Vestnik of the Plekhanov Russian University of Economics], 2017, No. 2 (92), pp. 94–99. (In Russ.).
3. Efremova E. I. Kharakteristika i uchet sredy komp'yuternykh informatsionnykh sistem v lizingovykh kompaniyakh [The Characteristic and Accounting of the Environment of Computer Information Systems in Leasing Companies]. *Lizing* [Leasing], 2016, No. 1, pp. 9–11. (In Russ.).
4. Kevorkova Zh. A. Otsenka nepreryvnosti deyatelnosti – obyazatel'naya protsedura audita [Going Concern Assessment – Compulsory Procedure of Audit]. *Ekonomika. Biznes. Banki* [Economy. Business. Banks], 2016, No. 2 (15), pp. 129–141. (In Russ.).
5. Kevorkova Zh. A., Kotel'nikova A. A. Soputstvuyushchie auditu uslugi kak vid uslug, okazyvaemykh auditorскими organizatsiyami [The Services Accompanying Audit as Type of Service, Rendered by Audit Organizations]. *KANT*, 2015, No. 2 (15), pp. 73–77. (In Russ.).
6. Petrov A. N., Polyakova S. A. Uklonenie ot uplaty nalogov kak ugroza ekonomicheskoy bezopasnosti gosudarstva [Evasion of Taxes as Threat of Economic Security of the State]. *Uchetno-analiticheskoe obespechenie – informatsionnaya osnova ekonomicheskoy bezopasnosti khozyaystvouyushchikh sub#ektov, mezhvuzovskiy sbornik nauchnykh trudov i rezul'tatov sovmestnykh nauchno-issledovatel'skikh projektov* [Registration – Analytical Providing – Information Basis of Economic Security of Economic Entities. Interuniversity collection of scientific works and results of joint research projects], in 2 parts, part 2. Moscow, 2017, pp. 301–307. (In Russ.).
7. Prodanova N. A., Sumkova N. G. Kachestvo upravleniya kompaniy kak faktor, opredelyayushchiy dostovernost' finansovoy otchetnosti [Kachestvo of Company Management as the Factor Determining Reliability of the Financial Reporting]. *Biznes i dizayn revyu* [Business and Design of a Revue], 2016, Vol. 1, No. 2 (2). (In Russ.).

Сведения об авторе

Эльвира Ирековна Бахтигозина
кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансового контроля,
анализа и аудита РЭУ им. Г. В. Плеханова.
Адрес: ФГБОУ ВО «Российский
экономический университет
имени Г. В. Плеханова», 117997,
Москва, Стремянный пер., д. 36.
E-mail: elvira.bi@list.ru

Information about the author

Elvira I. Bakhtigozina
PhD, Assistant Professor of the Department
for Financial Control, Analysis and Audit
of the PRUE.
Address: Plekhanov Russian University
of Economics, 36 Stremyanny Lane,
Moscow, 117997,
Russian Federation.
E-mail: elvira.bi@list.ru