

**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования «Российский экономический университет
имени Г.В. Плеханова»**

На правах рукописи

ГРИНЧЕНКО КИРИЛЛ АЛЕКСЕЕВИЧ

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА
НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ НА ОСНОВЕ
РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени кандидата
экономических наук

Научный руководитель
доктор экономических наук, профессор
В.Б.Малицкая

Москва – 2017

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	11
1.1. Сущность категории внутреннего аудита налоговых обязательств	11
1.2. Роль профессионального суждения в теории и практике внутреннего аудита налоговых обязательств	27
1.3. Риск-ориентированный подход к внутреннему аудиту налоговых обязательств	36
ГЛАВА 2. ОЦЕНКА СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В РОССИИ И ЗА РУБЕЖОМ	47
2.1. Основные тенденции развития внутреннего аудита налоговых обязательств в России	47
2.2. Практика применения внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода за рубежом	65
2.3. Концептуальный подход к риск-ориентированному внутреннему аудиту налоговых обязательств	73
ГЛАВА 3. РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ НА ОС- НОВЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА	87
3.1. Внутренний аудит налоговых обязательств как часть системы внутреннего аудита	87
3.2. Развитие методик внутреннего аудита налоговых обязательств	105
3.3. Выработка рекомендаций по формированию методического обеспечения внутреннего аудита налога на добавленную стоимость на основе риск-ориентированного подхода	125
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	135
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	141
ПРИЛОЖЕНИЯ	158

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В сформировавшейся экономической ситуации первоочередной задачей хозяйствующих субъектов является поддержание стабильности и увеличение эффективности производственных процессов. Кризисные явления в экономике приводят к тому, что в процессе функционирования организации постоянно находятся под воздействием значительно количества факторов риска в условиях неопределенности. Особую важность приобретают процессы выявления и снижения воздействия рисков, оказывающих влияние на финансово-хозяйственную деятельность, обеспечение ее непрерывности, увеличение стоимости бизнеса в конкурентной среде.

Одновременно, в условиях увеличения налоговой нагрузки, которое осуществляется как напрямую – путем расширения налоговой базы и упразднения налоговых льгот, так и косвенно – путем автоматизации системы налогового контроля, увеличения эффективности налоговых проверок, реформирования аппарата Федеральной налоговой службы (ФНС), возрастает и роль грамотного и гибкого налогового планирования.

Необходимым и важнейшим инструментом, используемым экономическим субъектом, становится внутренний аудит налоговых обязательств, обеспечивающий гарантии и консультирование, имеющий большое значение для принятия рациональных тактических и стратегических управленческих решений, и также нуждающийся в модернизационных преобразованиях. Обеспечение качества внутреннего налогового аудита связано со стандартизацией его процедур на основе риск-ориентированного подхода. Научное обоснование процедур внутреннего аудита налоговых обязательств и их закрепление в стандартах являются необходимым условием совершенствования системы внутреннего аудита, обеспечения высокой эффективности его проведения. В связи с этим особую актуальность приобретает формирование и развитие организационно-методических моделей системы внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода.

Вышеизложенное определило актуальность выбранной темы диссертационного исследования, посвященного разработке рекомендаций по развитию методики внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода.

Степень разработанности проблемы. В современной экономической литературе общим теоретическим вопросам развития организационно-методического обеспечения внутреннего аудита посвящены работы отечественных и зарубежных ученых, таких как: Р.А. Алборов, В.Д. Андреев, А.А. Аренс, И.Н. Богатая, А.М. Богомолов, В.В. Бурцев, Е.А. Васильева, Н.А. Голощاپов, Е.М. Гутцайт, А.В. Евдокимова, Е.А. Егорова, Н.А. Казакова, В.С. Карагода, Ж.А. Кеворкова, А.В. Короткова, А.И. Кривцов, Дж.К. Лоббек, А. К. Макальская, Г.В. Максимова, М.В. Мельник, В.В. Панков, С.В. Панкова, В.В. Пугачев, М.Ф. Сафонова, А.М. Сонин, Л.В. Сотникова, В.П. Суйц, Л.А. Чайковская, А.Д. Шеремет.

Существенный вклад в развитие и совершенствование методологии и организации аудиторской деятельности в области налогообложения внесли такие отечественные ученые как: Н.А. Адамов, М.А. Азарская, С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Т.И. Кришталева, С.В. Панкова, В.И. Подольский, Л.Н. Растамханова, А.А. Сучилин, Е.Н. Хачемизова, А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева, Т.Г. Шешукова, И.Б. Шурцова и др. Среди зарубежных авторов наиболее известны труды: Р. Адамса, А. Аренса, В.Э. Бринка, Ф.Л. Дефлиза, Г.Р. Дженика, Р. Доджа, Р. Монтгомери, Р.Р. Мюллера, В.М. О'Рейли, Дж. Робертсона, М.В. Хирша и др.

Вопросы развития внутреннего аудита налоговых обязательств рассматривались в работах В.Д. Андреева, О.Ю. Зиборевой, П.И. Камышанова, Т.И. Кришталевой, Ж.А. Морозовой, Л.Н. Никулиной, Т.В. Ножкиной, Л.В. Поповой, И.И. Рахмановой.

В трудах И.И. Рахмановой, Б.Х. Алиева были предложены некоторые элементы методики внутреннего аудита налоговых обязательств: разработаны внутренние регламенты, предложены риск-ориентированные тесты системы внутреннего контроля, технологии проведения внутреннего аудита.

Однако комплексная методика внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода остается не разработанной. По нашему мнению, отсутствует методическое обеспечение, направленных на оперативное практическое внедрение внутреннего аудита налоговых обязательств в хозяйствующем субъекте. Недостаточность теоретических и практических исследований в этой области определили выбор темы диссертационного исследования, его цель, задачи и основные направления исследования.

Цель и задачи исследования. Основная цель диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке практических рекомендаций по развитию методики внутреннего аудита налоговых обязательств, его организационно-методического обеспечения в хозяйствующих субъектах на основе риск-ориентированного подхода.

Достижение поставленной цели определяет необходимость решения следующих **задач**:

- развить теоретические положения внутреннего аудита налоговых обязательств посредством: уточнения понятия «внутренний аудит налоговых обязательств», определения специфической роли профессионального суждения в области внутреннего налогового аудита и установления его взаимосвязи с риск-ориентированным подходом в современных экономических условиях;

- выявить основные тенденции развития внутреннего аудита налоговых обязательств на основе анализа существующей практики его проведения в России и в мире, позволяющие разработать концептуальный подход к риск-ориентированному внутреннему аудиту налоговых обязательств;

- сформировать комплекс структурно-логических моделей организации и проведения внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода;

- усовершенствовать методику внутреннего аудита налоговых обязательств, определить и обосновать его основные направления;

– дополнить и расширить методическое обеспечение для проведения внутреннего аудита налога на добавленную стоимость на основе риск-ориентированного подхода;

– разработать методические рекомендации по стандартизации внутреннего аудита НДС и предложить методику проверки обязательств с использованием комплекса аудиторских процедур в рамках риск-ориентированной модели.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования выступает комплекс теоретических, методических и практических вопросов, связанных с развитием методики внутреннего аудита налоговых обязательств. Объектом исследования является внутренний аудит налоговых обязательств в организациях различных отраслей экономики.

Теоретико-методологическую основу исследования составили законодательные и нормативные акты Российской Федерации в области внешнего и внутреннего аудита, бухгалтерского учета и налогообложения, международные стандарты финансовой отчетности и аудита, международные профессиональные стандарты внутреннего аудита, положения, содержащиеся в трудах отечественных и зарубежных ученых, материалы научных конференций, монографических исследований, статей периодических изданий, данные учетной политики коммерческих организаций Ростовской области и Красноярского края.

Область диссертационного исследования. Диссертационная работа выполнена в соответствии с паспортом специальности ВАК при Минобрнауки России 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика, раздел 3 «Аудит, контроль и ревизия», пункт 3.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила аудита, контроля и ревизии», пункт 3.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии».

Инструментарно-методический аппарат. В процессе поиска решений, в рамках обозначенных в работе задач использовались метод анализа и синтеза, группировки и сравнения, логического анализа, диалектический метод, ситуационный, проектный, риск-ориентированный, системный и комплексный подходы, балансовый метод, позволяющие наиболее полно исследовать обозначенные про-

блемы и раскрыть возможные пути их решения, обеспечить достоверность результатов исследования.

Информационно-эмпирическая база строилась на основе положений законодательных и нормативных актов РФ, международных стандартов аудита, касающихся вопросов аудита учетной политики, научных отечественных и зарубежных разработок, отраженных в монографиях, материалов научно-практических конференций, учебных пособиях, интернет ресурсов, материалов и внутренних регламентов по разработке внутрифирменных стандартов аудиторскими организациями.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке теоретических положений и комплекса практических рекомендаций, направленных на развитие методики внутреннего аудита налоговых обязательств хозяйствующих субъектов и учитывающих современные требования к риск-ориентированному аудиту. Основные положения исследования, обладающие элементами научной новизны, заключаются в следующем:

- расширены теоретические положения внутреннего аудита налоговых обязательств посредством формирования комплексного определения, учитывающего его основные цели и функции и базирующегося на применении риск-ориентированного подхода; уточнены специфические особенности профессионального суждения в области внутреннего аудита налоговых обязательств; разработаны типы профессионального суждения, соответствующие различным этапам процесса налогового аудита;

- определены основные тенденции развития внутреннего аудита налоговых обязательств, которые послужили базой для формирования концептуального подхода к риск-ориентированному внутреннему аудиту налоговых обязательств;

- сформирован комплекс структурно-логических моделей организации и проведения внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода, что создало платформу для рассмотрения внутреннего аудита налоговых обязательств как единого и самостоятельного процесса;

– усовершенствована методика внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода посредством взаимоувязки принципов, источников и процедур внутреннего аудита, что позволяет повысить эффективность внутренних аудиторских проверок и снизить уровень налоговых рисков;

– предложено методическое обеспечение внутреннего аудита налога на добавленную стоимость на основе риск-ориентированного подхода, что даст возможность осуществить всесторонний анализ корректности исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость;

– разработаны методические рекомендации по стандартизации внутреннего аудита НДС на основе риск-ориентированного подхода, предусматривающие гармонизацию с Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита и риск-менеджмента, концепцией COSO, и предложена методика проверки обязательств с использованием комплекса аудиторских процедур, реализуемых в рамках риск-ориентированной модели.

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что на основании проведенных исследований сформированы подходы к совершенствованию и применению методических положений внутреннего аудита налоговых обязательств в хозяйствующих субъектах. В процессе выполнения диссертационной работы разработан концептуальный подход к внутреннему аудиту налоговых обязательств в рамках риск-ориентированной модели, который позволяет детализировать, систематизировать и регламентировать процесс организации и проведения внутреннего налогового аудита и отражает авторский подход к основной проблеме современных внутренних аудиторов-практиков – недостатку и разрозненности нормативной информации по внутреннему аудиту налоговых обязательств. Также в ходе исследования предложено уточнение теоретической основы внутреннего налогового аудита, связанной с понятиями его сущности, специфических задач и форм проведения, типами профессионального суждения, используемыми на различных этапах деятельности внутреннего аудитора. Сформирован комплекс структурно-логических моделей организации и проведения внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-

ориентированного подхода, развита методика внутреннего аудита налоговых обязательств, предложено методическое обеспечение внутреннего аудита налога на добавленную стоимость, разработаны рекомендации по стандартизации внутреннего аудита НДС.

Представленные выводы и рекомендации способствуют развитию теоретико-методических аспектов внутреннего аудита налоговых обязательств в коммерческих организациях. Теоретический материал диссертационного исследования может быть использован для подготовки учебного материала по дисциплинам «Аудит», «Внутренний контроль и аудит» при подготовке бакалавров по направлению 38.03.01 «Экономика», профиль 38.03.01.01 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также по дисциплинам «Внутренний аудит», «Аудит бизнеса», «Внутренний корпоративный контроль», «Аудит мошенничества» для магистров по направлению 38.04.01 «Экономика», образовательной программы 38.04.01.07 «Аудит и финансовый консалтинг», и в учебно-методических центрах в системе подготовки и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования состоит в применении хозяйствующими субъектами конкретных методик и практических рекомендаций, направленных на совершенствование внутреннего аудита налоговых обязательств. Карта налоговых рисков может быть использована коммерческими организациями для выстраивания оперативной и стратегической налоговой стратегии, методические рекомендации по стандартизации внутреннего аудита НДС могут быть использованы для разработки внутреннего Стандарта и построения эффективной службы внутреннего налогового аудита.

Апробация результатов исследования. Основные результаты исследования, предложения и выводы обсуждались на международных, всероссийских и межрегиональных научно-практических конференциях, проходивших в Ростове-на-Дону, Москве, Санкт-Петербурге, Тамбове.

Некоторые практические рекомендации были опубликованы в профессиональных практических журналах «Налоги и налоговое планирование», «Бухгалтерский учет в строительных организациях».

Отдельные положения и рекомендации, сформулированные в работе, нашли применение в деятельности службы внутреннего аудита Сибирской генерирующей компании, СУЭК, Енисейской территориальной генерирующей компании.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что результаты исследования могут применяться службами внутреннего аудита хозяйствующих субъектов, а также аудиторскими организациями при оказании аудиторско-консалтинговых услуг.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 18 научных работах общим объемом 8.75 п.л. (авторских – 8 п.л.), в том числе 5 публикаций в изданиях (объемом 3.25 авторских п.л.), рекомендованных ВАК при Минобрнауки РФ для опубликования основных результатов исследования.

Логическая структура и объем диссертации. Структура диссертации соответствует теме, целям и задачам исследования. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего в себя 156 источников, содержит 8 приложений, 25 таблиц и 16 рисунков.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

1.1. Сущность категории внутреннего аудита налоговых обязательств

«В сложных экономических условиях целый ряд хозяйствующих субъектов рискует потерять экономическую эффективность своей хозяйственной деятельности и даже уйти с рынка. В этой связи многократно возрастает роль качества и разработанности применяемых в организации управленческих технологий, регламентации бизнес-процессов и, конечно, эффективности системы внутреннего аудита.

Основные положения внутреннего аудита разрабатываются многими отечественными и зарубежными учеными. Важная роль внутреннего аудита доказана в большом количестве научно-исследовательских работ, а система внутреннего аудита практически функционируют уже много лет»¹.

С развернутыми исследованиями понятия «внутренний аудит» связаны имена видных отечественных и зарубежных ученых-экономистов: Н.А. Адамова, М.А. Азарской, С.М. Бычкова, А.В. Газаряна, Е.М. Гутцайта, Т.И. Кришталевой, С.В. Панковой, В.И. Подольского, Л.Н. Растамхановой, В.П. Суйц, А.А. Сучилина, Е.Н. Хачемизовой, А.Е. Шевелева, Е.В. Шевелевой, А.Д. Шеремета, Т.Г. Шешуковой, Р. Адамса, А. Аренса, В.Э. Бринка, Ф.Л. Дефлиза, Г.Р. Дженика, Р. Доджа, Дж. Лоббека, Р. Монтгомери, Р.Р. Мюллера, В.М. О'Рейли, Дж. Робертсона, М.В. Хирша и др. Однако, из исследования трудов этих ученых следует вывод, что до сих пор не выработано единое толкование данного термина. На основании изучения трудов отечественных и зарубежных ученых, нормативно-правовых актов сгруппированы имеющиеся толкования понятия «внутренний аудит» (см. Приложение 1).

Одна из групп определений связана с понятием внутреннего контроля. Как указывает Е.Е. Балыбердина: «Для глубокого осмысления сущности и назначения

¹ Гринченко К. А. Сущность категории внутреннего аудита налоговых обязательств / К. А. Гринченко // *Фундаментальные исследования*. – 2015. – № 10. – С. 152 – 155.

внутреннего аудита целесообразно сопоставить содержание экономических категорий «внутренний аудит» и «внутренний контроль» и разграничить функции исследуемых дефиниций»².

Так, по мнению Р. Адамса, внутренний аудит – элемент системы внутреннего контроля.³ Аналогичной позиции придерживается и ряд других ученых, таких как Л.В. Сотникова, В.Д. Андреев, Т.И. Кришталева, В.И. Подольский, А.А. Савина, Д.В. Литвин, А.В. Евдокимов, И.Н. Пашкина, О.А. Миронова, М.В. Вахорина и другие.

В поддержку позиции внутреннего аудита как части внутреннего контроля высказывался и известный американский ученый Р. Додж⁴. По мнению ученого, внутренний аудит – это составляющая системы внутреннего контроля.

Однако на практике большинство субъектов хозяйственной деятельности не связывают внутренний аудит и контроль, равно как и ряд ученых, придерживающихся такой же позиции. Так, Р.А. Алборов определил внутренний аудит как «независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в её интересах»⁵. Солидарны с ученым, такие экономисты как В.П. Суйц, А.М. Сонин, Л.И. Воронина, Л.И. Булгакова, а также Базельский комитет по банковскому надзору. М.В. Ризванова считает обоснованным разделение понятий «внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной деятельности» и «внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета»⁶. В.В. Венников утверждает, что «внутренний аудит выводится из форм и методов внутреннего контроля, но, будучи само-

² Балыбердина Е. Е. Трансформация контрольной функции внутреннего операционного аудита в процессе его эволюции [Электронный ресурс] / Е. Е. Балыбердина // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 27. – Режим доступа: <http://www.finizdat.ru/journal/analiz/detail.php?ID=30338>.

³ Адамс Р. Основы аудита : пер. с англ. / Р. Адамс; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – С. 248.

⁴ Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита : пер. с англ. / Р. Додж. – М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – С. 51.

⁵ См. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК : учебное пособие / Р. А. Алборов. – 3-е изд. – М.: Дело и сервис, 2004. – С. 138.

⁶ Ризванова М. В. Основные подходы к формированию системы внутреннего контроля в организации / М. В. Ризванова // Аудитор. – 2014. – № 7. – С. 33 – 38.

стоятельной организационной формой последнего, сосуществует параллельно с ним и выполняет самостоятельные функции»⁷.

Как отмечает Л.К. Амирзянова и И.И. Рахманова, «внутренний аудит представляет собой не форму организации внутреннего контроля, а структуру, дополняющую структурно-функциональную систему внутреннего контроля и входящую в ее конфигурацию»⁸.

Компания «Прайсвотерхаускоперс» в своем исследовании также разделяет внутренний аудит и внутренний контроль⁹. По мнению практиков этой организации, внутренний аудит является инструментом контроля со стороны собственников компании, направленным, в том числе, на контроль менеджмента компании. А внутренний контроль – это инструментарий менеджмента, ответственного за управление компанией, а соответственно и за управление рисками, постановку контроля и его эффективное осуществление.

Интересны и другие подходы к определению «внутренний аудит», не относящиеся к смешению понятий «внутреннего аудита» и «внутреннего контроля».

Ю.Н. Воропаев указывает, что «внутренний аудит – это способ независимой оценки эффективности деятельности организации и органов ее управления»¹⁰.

Иной точки зрения придерживается И.И. Мазур. Внутренний аудит, по его мнению, это систематическое и независимое исследование, проводящееся для того, чтобы установить, соответствует ли деятельность в области качества запланированным требованиям, насколько эффективно эти требования реализуются и пригодны ли они для достижения поставленных целей»¹¹.

⁷ Венников В. В Анализ качества различных подходов к аудиторской проверке [Электронный ресурс] / В. В. Венников // Группа компаний «consalting.ru»: Федеральный консалтинговый центр. – Режим доступа: http://consulting.ru/206ven_1.

⁸ Амирзянова Л. К. К вопросам о видах аудиторской деятельности / Л. К. Амирзянова, И. И. Рахманова // Аудит и финансовый анализ, – 2012. – № 6. – С. 229 – 231.

⁹ Исследование современного состояния профессии внутреннего аудитора 2014 год [Электронный ресурс] // pwc: Публикации на тему анализа и контроля рисков. – Режим доступа: http://www.pwc.ru/ru/riskassurance/publications/assets/sotp_2014_rus.pdf.

¹⁰ Воропаев Ю. Н. Оценка внутреннего контроля / Ю. Н. Воропаев // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 2. – С. 43 – 46.

¹¹ Мазур И. И. Управление качеством : учебное пособие / И. И. Мазур, В. Д. Шапиро. – М.: Высшая школа, 2003. – С. 49.

А.А. Ситнов в своей работе «Роль внутреннего аудита в системе управления экономическим субъектом» и вовсе определил внутренний аудит как «постоянный, нацеленный на будущее процесс, задача которого состоит в том, чтобы содействовать руководству компании в достижении поставленных целей наиболее эффективным образом»¹².

П.И. Камышанов рассматривает внутренний аудит как часть системы текущего контроля в процессе менеджмента, то есть управления всей организации в пределах принятой экономической политики.¹³

Приведенные определения дополняют друг друга – в частности, И.И. Мазур указывает на систематичность и независимость внутреннего аудита, считая, что внутренний аудит не только текущий, как утверждает П.И. Камышанов, контроль. На контролируемую функцию указывают в своих работах М. Васильева, Ю. Камфер, А.В. Евдокимова.

В.В. Бурцев поднимает очень важный вопрос организации самой работы по осуществлению внутреннего аудита – создания специального контрольного органа и принятия внутренних контрольных документов¹⁴. Это лучше раскрывает специфику внутреннего аудита с организационной точки зрения: руководитель организации принимает решение об организации внутренней службы, лучше понимающей бизнес – процессы организации. А.В. Евдокимова также подтверждает данное утверждение – «внутренний аудит проводится работниками данной фирмы»¹⁵.

Мнение Л.В. Сотниковой носит более развернутый характер, указывая на то, что внутренний аудит – это целая полномасштабная структура, дополняющая структуру контроля в организации¹⁶.

¹² Ситнов А. А. Роль внутреннего аудита в системе управления экономическим субъектом / А. А. Ситнов // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 51 – 60.

¹³ Камышанов П. И. Практическое пособие по аудиту : практическое пособие / П. И. Камышанов. – М.: Инфра-М, 2008. – С. 175.

¹⁴ Бурцев В. В. Основные принципы внутреннего финансового аудита / В. В. Бурцев // Менеджмент сегодня. – 2005. – № 6. – С. 50 – 56.

¹⁵ Евдокимова А. В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации : практическое пособие / А. В. Евдокимова, И. Н. Пашкина. – М.: Дашков и К, 2010. – С. 39.

¹⁶ Сотникова Л. В. Внутренний контроль и аудит : учебник / Л. В. Сотникова. – М.: Изд-во: ВЗФЭИ, Финстатинформ, 2000. – С. 78.

Среди сформулированных рассматриваемыми учеными определений, лишь В.В. Мишин¹⁷ указывает на консалтинговый характер внутреннего аудита – не только сама фирма, но и другая организация от ее имени может оказывать услугу по аудиту.

«Среди ученых теоретиков нет единства как в отношении формулировки самого определения, так и в отношении целей и задач внутреннего аудита, его конечного результата. Многие трактовки носят слишком обобщенный характер и не дают конкретных характеристик, некоторые – излишне узкий, рассматривающий лишь одну из сторон внутреннего аудита. Возможно, такое количество мнений связано и с тем, что задачи внутренних аудиторов подвержены влиянию текущих бизнес-процессов в компании и пожеланиям руководства и акционеров.

Собрав и систематизировав авторские определения, сгруппируем их по ключевым признакам. Внутренний аудит, на сегодняшний день, рассматривается как:

- 1) служба, подразделение организации;
- 2) способ оценки и проверки деятельности организации;
- 3) совокупность аудиторских услуг;
- 4) оценка эффективности СМК;
- 5) консалтинговая деятельность;
- 6) система контроля;
- 7) элемент системы внутреннего контроля;
- 8) составная часть общего аудита.

Систематизируя данные позиции, можно сформировать следующие основные подходы и сгруппировать их следующим образом.

1. С точки зрения функционирования организационной структуры, внутренний аудит рассматривается как подразделение организации, отдельно выделенная служба, система контроля либо ее составная часть.

2. С точки зрения обработки применяемой информации внутренний аудит рассматривается как деятельность, как процесс.

¹⁷ Мишин В. М. Управление качеством : учебник для студентов вузов / В. М. Мишин. – 2-е изд. – М.: ЮНИТ И-ДАНА, 2005. – С. 22.

3. И, наконец, с позиции целей осуществления внутреннего аудита он определяется как инструмент оценки СМК (система менеджмента качества), как способ оценки и проверки деятельности организации.

Как уже было сказано выше, нельзя не заметить, что приведенные объяснения ученых имеют ряд серьезных смысловых упущений, отчасти игнорируя определение, данное Институтом внутренних аудиторов. Сформулированное его представителями в 2004 году определение наиболее емко представляет и накопленный ранее опыт внутреннего аудита и дальнейшие перспективы его развития. На наш взгляд, раскрытие внутреннего аудита как «деятельности по предоставлению независимых и разумных гарантий и консультаций, направленных на развитие компании и снижение рисков» является наиболее конкретным и в то же время емким, лишь требуя дополнительного раскрытия таких понятий, как «гарантия» и «консультационные услуги»¹⁸.

Достоверность, гарантии (assurance) – объективное исследование, проводимое аудитором с целью предоставления независимой оценки и выражения мнения относительно управленческих и контрольных процессов компании. К ним можно отнести: проверку работы финансовых подразделений, эффективности деятельности, соответствия регулятивным нормам, безопасности систем.

Консультационные услуги (consulting) – предоставление клиентам рекомендаций, чей характер и объем согласован с клиентом и которые призваны улучшить процессы внутреннего контроля, управления рисками. Среди них: консультации, рекомендации, фасилитации, обучение.

Функциональная разница между ними состоит в том, что при реализации гарантий характер и объем задания обеспечивает и определяет внутренний аудитор и реализуются по схеме «заказчик – аудитор – аудируемый», а при реализации консалтинговой услуги заказчик проекта определяет характер и объем проекта, менеджер компании или внутренний аудитор определяет, какими рекомендациями он воспользуется, отношения реализуются в форме «клиент – аудитор».

¹⁸ Гринченко К. А. Сущность категории внутреннего аудита налоговых обязательств / К. А. Гринченко // Фундаментальные исследования. – 2015. – № 10. – С. 152 – 155.

Определение услуг в рамках внутреннего аудита приводит нас к рассмотрению форм организации внутреннего аудита, наличие которых является одной из его ведущих специфик (таблица 1.1).

Таблица 1.1 – Сравнительный анализ организационных форм внутреннего аудита¹⁹

Организационная форма	Преимущества	Недостатки
Собственное подразделение внутреннего аудита	<ol style="list-style-type: none"> 1. Функционирование в организации на постоянной основе. 2. Знание специфики данной организации, специфики системы внутреннего контроля, что значительно упрощает процедуру проверки и повышает достоверность ее результатов. 3. Возможность повышения профессиональной подготовки внутренних аудиторов. 4. Повышает престиж организации, доверие со стороны инвесторов, качество управления 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Высокая трудоемкость работ, связанных с выбором оптимальной формы организации (управления, службы, отдела). 2. Значительные затраты на подбор и подготовку персонала, на проведение специальных семинаров и тренингов по повышению их профессионального уровня. 3. Разработка нормативно-методической базы для внутреннего аудита
Аутсорсинг аудиторских услуг (привлечение сторонних экспертов)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Отсутствие затрат на создание и содержание собственной службы аудита. 2. Высокий уровень профессиональной подготовки специалистов. 3. Для малого и среднего бизнеса наименее затратный способ проведения внутреннего аудита. 4. Отсутствие подготовительной, организационной работы со стороны организации по проведению внутреннего аудита. 5. Минимальные затраты и усилия со стороны руководства по координации работы внутреннего аудитора 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Отсутствие полного знания специфики деятельности организации, процессов управления организацией. 2. Отсутствие систематичности работ по внутреннему аудиту. 3. Проблемы с отнесением затрат на внутренний аудит на расходы для целей налогообложения
Косорсинг	<ol style="list-style-type: none"> 1. Возможность использовать услуги экспертов в различных областях, гибкость в вопросах их привлечения. 2. Доступ к передовым технологиям и методикам проведения проверок 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Отсутствие полного знания специфики деятельности организации, процессов управления организацией. 2. Проблемы с отнесением затрат на внутренний аудит на расходы для целей налогообложения

¹⁹ Парамонова Л. А. Внутренний аудит в системе внутреннего контроля сервисно-ориентированных организаций / Л. А. Парамонова // Вектор науки ТГУ. – 2011. – № 4. – С. 378 – 385.

Таким образом, каждая организационная форма внутреннего аудита имеет свои достоинства и недостатки. Выбор формы организации аудита зависит от размеров компании и сложности текущих хозяйственных процессов.

Итак, проведя рассмотрение и систематизацию подходов к определению дефиниции «внутренний аудит» и возможных форм проведения внутреннего аудита, представляется возможным сформулировать общее определение понятия «внутренний аудит». Внутренний аудит – это независимая система внутреннего контроля хозяйствующего субъекта, направленная на снижение рисков текущей деятельности, увеличение эффективности бизнеса и формирование гарантий и консультаций.

Особое место во внутреннем аудите занимает внутренний аудит налоговых обязательств. Именно внутренний аудит налоговых обязательств призван обеспечить достоверность отражения налоговых обязательств, эффективность и обоснованность налогообложения, снизить риски доначислений и штрафов. Исследование внутреннего аудита налоговых обязательств является неотъемлемой частью эволюции внутреннего аудита. Необходимость развития внутреннего аудита налоговых обязательств определяется высоким удельным весом налоговых обязательств в коммерческих организациях²⁰.

«Вместе с тем следует констатировать, что законодательные акты и методическая литература не дают достаточно емкого и целостного определения внутреннего аудита налоговых обязательств.

Определение понятия внутренний налоговый аудит не сформулировано в стандартах аудиторской деятельности в которых лишь указано, что по регулируемым этими стандартами услугам оформляется аудиторское заключение.»²¹

²⁰ Каширина М. П. Методика аудита налогового учета и отчетности налога на прибыль организаций : автореф. дис канд. экон. наук: 08.00.12 / М. П. Каширина; Московский гос. ун-т экономики, статистики и информатики. – М., 2013. – С. 25; Каширина, М. П. Особенности налогового аудита : материалы конференции / М. П. Каширина; под ред. В. И. Подольского // Теоретические и методические основы концепции развития финансового контроля и аудита в процессе перехода России на инновационный путь развития: научно-практическая конференция ВЗФЭИ. – 2009. – С. 171–179.

²¹ Гринченко К. А. Сущность категории внутреннего аудита налоговых обязательств / К. А. Гринченко // Фундаментальные исследования. – 2015. – № 10. – С. 152 – 155.

На сегодняшний день затруднительно сформировать полностью корректное определение понятия «внутренний аудит налоговых обязательств». Более того, определение общего понятия «внутренний аудит», на котором строиться понятие «внутренний аудит налоговых обязательств», также остается неопределенным. В связи с этим представляется важным и необходимым на основании сопоставления сформулированной дефиниции «внутренний аудит» с понятием «аудита внутренних обязательств» разработать определение «внутреннего аудита налоговых обязательств».

В определениях, данных В.Д. Андреевым, П.И. Камышановым, Т.В. Ножиной, Л.В. Сотниковой, внутренний аудит рассматривается как неотъемлемая часть системы управления, в рамках которой, с нашей точки зрения, и сам аудит может быть представлен в виде комплексной системы, охватывающей различные сферы интересов: государства (реализация контрольных функций в сфере управления бюджетами), Федеральной налоговой службы (соблюдение норм налогового законодательства). «Особенность налоговых обязательств как объекта аудита также состоит в том, что в отличие от других видов активов и обязательств, расчет налоговых обязательств и активов является обязанностью исключительно налогоплательщика»²².

«В целом во всех исследованиях внутреннего аудита налоговых обязательств его сущность сводится к анализу отчетности компании налоговым специалистом с целью выражения экспертного мнения о правильности ее ведения, а также в предоставлении объективных консультаций по перечисленным вопросам»²³.

Создание службы внутреннего аудита в рамках конкретного хозяйствующего субъекта требует определения основных функций внутренних аудиторов и внутреннего аудита.²⁴ «Определение функций, выполняемых внутренними ауди-

²² Викторов П. П. Особенности аудита налоговых обязательств обособленных подразделений иностранных юридических лиц : автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / П. П. Викторов; Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации. – М., 2002. – С. 14.

²³ Гринченко К. А. Сущность категории внутреннего аудита налоговых обязательств / К. А. Гринченко // *Фундаментальные исследования*. – 2015. – № 10. – С. 152 – 155.

²⁴ Под понятием «функция» (от лат. function – совершение, исполнение) мы понимаем деятельность, роль объекта в рамках некоторой системы, которой он принадлежит // *Социология [Электронный ресурс] : электронная энциклопедия*. – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru/dict/sociology>.

торами, позволит организационно правильно выстроить службу внутреннего аудита, создать эффективную систему контроля, избежать ненужного дублирования функций системы внутреннего контроля (СВК) и внутреннего аудита»²⁵.

Анализ научных трудов позволяет сделать вывод о том, что функции внутреннего налогового аудита во внутреннем аудите, как правило, не находят обособленного отражения или описаны неполно.

Так, А.А. Новосельцев предлагает разделять функции внутреннего аудита на «стратегические и текущие». К стратегическим функциям внутреннего аудита ученый относит: «мониторинг внешней среды предприятия; участие в разработке стратегии развития предприятия; создание системы оценки рисков; оценка инвестиционных и других проектов.

К текущим функциям А.А. Новосельцев относит: изучение систем бухгалтерского учета; оценка и мониторинг адекватности систем бухгалтерского учета; оценка эффективности систем бухгалтерского учета; учет, финансовый анализ и контроль; мониторинг системы внутреннего контроля; контроль за соблюдение законодательства; оценка степени надежности информации, предоставляемой системе управления; консультации по бухгалтерским, налоговым, правовым вопросам; участие в автоматизации учета (бухгалтерского, управленческого, налогового); контроль за выполнением плановых показателей»²⁶.

Исследователь А.В. Сметанко на основании анализа трудов таких ученых как Н.Н. Хорохордина, Г.В. Максимова, И.В. Новоселова, Л.В. Гуцаленко выделил следующие функции внутреннего аудита²⁷:

²⁵ Новосельцев А. А. Функции внутреннего контроля и внутреннего аудита на предприятии [Электронный ресурс] / А. А. Новосельцев // Социально-экономические явления и процессы. – 2013. – № 4 (050). – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/funktsii-vnutrennego-kontrolya-i-vnutrennego-audita-na-predpriyatii>. – Дата обращения: 02.12.2015.

²⁶ Новосельцев А. А. Функции внутреннего контроля и внутреннего аудита на предприятии [Электронный ресурс] / А. А. Новосельцев // Социально-экономические явления и процессы. – 2013. – № 4 (050). – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/funktsii-vnutrennego-kontrolya-i-vnutrennego-audita-na-predpriyatii>. – Дата обращения: 02.12.2015.

²⁷ Сметанко А. В. Современный подход к определению сущности внутреннего аудита и его основных функций в системе корпоративного управления акционерным образом / А. В. Сметанко // Вестник Таганрогского института управления и экономики. – 2013. – № 2 (18). – С. 22 – 25.

- функция верификации (проверка подлинности документов и достоверности информации);
- функция оценки процессов и элементов корпоративного управления;
- контрольная функция;
- регулирующая функция;
- аналитическая функция;
- прогностическая функция;
- функция планирования;
- функция принятия решений (проектно-методологическая функция);
- координационная функция;
- консультационная функция;
- функция мониторинга;
- информационная функция;
- функция правовой защиты;
- функция прямой и обратной связи.

Свой взгляд на функции внутреннего аудита есть и у ученых ФГБОУ ВО «РГЭУ (РИНХ)». Например, Т.В. Плахотя определила основную задачу внутреннего аудита как защиту имущественных интересов предприятия и его собственников, а также снижение финансовых потерь, возникающих по различным причинам²⁸. Другого подхода придерживаются Н.Н. Хахонова и Е.П. Щербакова, разделившие функции внутреннего аудита на контрольные, информационно-аналитические, методологические и консультационные²⁹.

Между тем, в условиях отсутствия регламентации внутреннего аудита на государственном уровне некорректный подход к определению функций внутреннего налогового аудита может напрямую сказаться на его эффективности.

²⁸ Плахотя Т. В. Актуальные вопросы организации эффективной службы внутреннего аудита [Электронный ресурс] / Т. В. Плахотя // Фундаментальные исследования. – 2014. – № 6 – 7. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-voprosy-organizatsii-effektivnoy-služby-vnutrennego-audita>. – Дата обращения: 02.12.2015.

²⁹ Хахонова Н. Н. Проблемы организации и функционирования службы внутреннего аудита в компаниях / Н. Н. Хахонова, Е. П. Щербакова // Вестник Адыгейского государственного университета [Сер. 5. Экономика]. – 2010. – № 2. – С. 105 – 110.

В целях объединения и систематизации функций внутреннего налогового аудита предложено разделение функций на дискретные и циклические.

Дискретные функции внутреннего налогового аудита затрагивают свершившиеся факты хозяйственной деятельности и направлены на ретроспективный анализ данных. Циклические функции внутреннего налогового аудита обеспечивают постоянный оперативный контроль за основными областями возникновения рисков, а также всех внутренних элементов системы внутреннего контроля.

При разделении функций внутреннего налогового аудита на циклические и дискретные считаем необходимым учитывать определение внутреннего аудита, закрепленное на мировом уровне путем внесения в Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита: «внутренний аудит – это деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование хозяйственной деятельности организации, и по повышению стоимости организации, помогающая ей достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности управления рисками, контроль и систему корпоративного управления»³⁰.

Из указанного определения прослеживается возможное разделение функций внутреннего налогового аудита на две предметные области – область гарантирующих и консультационных функций. Указанное разделение поддержано такими авторами как И.В. Новоселов³¹, Л.П. Северенкова³² (таблица 1.2).

³⁰ Международные стандарты финансовой отчетности : стандарты. – М.: Аскери – АССА, 2011. – 1064 с.

³¹ Новоселов И. В. Цели, функции и задачи внутреннего аудита российских компаний [Электронный ресурс] / И. В. Новоселов // Известия ИГЭА. – 2008. – № 6. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/tseli-funktsii-i-zadachi-vnutrennego-audita-rossiyskih-kompaniy>. – Дата обращения: 28.11.2015.

³² Северенкова Л. П. Эволюционные процессы во внутреннем аудите / Л. П. Северенкова // Известия РГПУ им. А.И. Герцена. – 2008. – № 73 – 81.

Таблица 1.2 – Функции внутреннего аудита налоговых обязательств³³

Функции		Содержание	
Дискретные функции	Гарантии	Выявление рисков, возникающих из нетипичных хозяйственных операций	
		Подтверждение достоверности финансовой, статистической и управленческой отчетности	
		Контроль соблюдения нормативно-правовых актов	
		Проведение служебных расследований	
	Консультационная	Разработка правовых подходов, рекомендаций к отражению налоговых обязательств, ведению споров	
		Доработка, адаптация правовых подходов, предложенных финансовыми или бухгалтерскими службами	
		Разработка методов снижения налоговых рисков	
		Налоговое планирование	
	Циклические функции	Гарантии	Идентификация, оценка и контроль внутренних и внешних факторов, которые могут негативно влиять на достижение целей компании
			Оценка надежности системы внутреннего контроля для тех или иных ключевых процессов компании
Текущая оценка системы внутреннего контроля в части достоверности информации, соблюдения законодательства, сохранности активов, эффективности и результативности деятельности отдельных операционных и структурных подразделений			
Обеспечение непрерывности процесса управления рисками. Анализ и оценка эффективности системы управления рисками			
Обеспечение сохранности имущества и защита интересов организации			
Выявление фактов мошенничества и коррупции, посягательства на имущество и интересы организации			
Контроль за эффективностью операций менеджмента			
Проведение постаудита			
Регулярное обеспечение заинтересованных пользователей полной, достоверной и объективной информацией об исполнении налоговых обязательств в соответствии с нормами налогового законодательства			
Независимый налоговый контроль			
Консультационная		Методологическая поддержка финансовых и бухгалтерских служб организации	
		Помощь менеджменту в разработке и внедрении мер по повышению надежности внутреннего контроля и эффективности процессов	
		Участие в разработке методологии контроля налоговых обязательств	
		Мониторинг изменения законодательства о налогах и сборах	
		Оптимизация налогообложения	

³³ Составлено автором.

В отличие от общих функций внутреннего аудита, функции внутреннего аудита налоговых обязательств не только направлены на обеспечение пользователей информацией о качестве текущих учетно-контрольных процессов, но и нацелены на законную минимизацию налоговой нагрузки.

Укрупненно, базовые функции внутреннего аудита налоговых обязательств следует сформулировать как обеспечение:

– информацией о качестве учетно-контрольного процесса и его результатов в части налоговых обязательств;

– информацией внутренних субъектов управления о налоговых обязательствах предприятия как субъекта коммерческой деятельности, целью которого является максимизация экономической выгоды.

«В связи с этим представляется возможным сформулировать ряд ключевых особенностей внутреннего аудита налоговых обязательств, которые подлежат включению в исследуемое понятие.

1. Большинство ученых определяет внутренний аудит как систему внутреннего контроля, либо ее элемент. В связи с этим можно сделать вывод, что внутренний аудит направлен на оценку качества системы внутреннего контроля в целом, а также ее способности влиять на риски. При данном условии целью внутреннего аудита налоговых обязательств является аналитика того, насколько эффективно разработан контроль правильности и своевременности исчисления и уплаты налогов и сборов в организации, насколько следует данным требованиям персонал и менеджмент, насколько эффективно предприятие исчисляет и уплачивает налоги и сборы. А внутренний налоговый аудитор в силу специфики внутреннего аудита обладает ключевой информацией по всем аспектам хозяйственно-экономической деятельности компании и инструментарием для обобщения и анализа данных, в то время как менеджер, ориентируясь на задачи развития организации, не имеет возможности провести аналогичный анализ.

2. Исходя из определения Института внутренних аудиторов, в его основе лежат независимые гарантии и консультации. В части внутреннего аудита налого-

вых обязательств в основе понятие – представление гарантий исполнения законных налоговых обязательств и налоговое консультирование»³⁴.

В рамках каждой организационной формы внутреннего аудита (см. таблицу 1.1), в части внутреннего аудита налоговых обязательств должны быть выполнены специфичные задачи:

- оценка достоверности налоговой отчетности;
- оценка правильности определения налогооблагаемой базы;
- правомерность использования различных льгот;
- определение обоснованности начисления налоговой базы;
- расчет суммы финансовых санкций в случаях необоснованного или неправильного применения норм и др.;
- оценка эффективности работы организации с точки зрения налогового планирования.

«Исследованию внутреннего аудита налоговых обязательств как части системы внутреннего аудита уделено недостаточно внимания со стороны ученых. Тем не менее, например, в работе О.Ю. Зиборевой «Внутренний аудит расчетов по налогам и сборам в интегрированных компаниях»³⁵ сущность внутреннего аудита налоговых обязательств определена как независимая проверка экономической деятельности и учетной системы экономического субъекта, имеющая целью подтверждение соответствия действий либо намерений общества требованиям налогового законодательства».³⁶

Однако, по нашему мнению, формирование определения понятия «внутренний аудит налоговых обязательств» невозможно без включения в определение таких элементов как «риск» и «бизнес-процесс».

³⁴ Гринченко К. А. Сущность категории внутреннего аудита налоговых обязательств / К. А. Гринченко // *Фундаментальные исследования*. – 2015. – № 10. – С. 152 – 155.

³⁵ Зиборева О. Ю. Внутренний аудит расчетов по налогам и сборам в интегрированных компаниях : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / О. Ю. Зиборева; Новосибирский гос. ун-т экономики и управления. – Иркутск, 2012. – С. 89.

³⁶ Гринченко К. А. Сущность категории внутреннего аудита налоговых обязательств / К. А. Гринченко // *Фундаментальные исследования*. – 2015. – № 10. – С. 152 – 155.

Деятельность хозяйствующего субъекта возможно разделить на последовательное выполнение взаимосвязанных и взаимно обоснованных бизнес-процессов. В то же время любой бизнес-процесс сопряжен с рисками. Одна из ключевых целей внутреннего аудита – выявление и снижение рисков.

Однако риск – это событие, которое может и не произойти. В этой связи представляется более корректным утверждение о том, что внутренний аудит призван осуществлять анализ факторов риска, влияющих на бизнес-процессы, а также анализ систем контроля бизнес-процессов. Анализ факторов риска в привязке к бизнес-процессам, в которых они формируются или на которые влияют, позволяет понять, что может помешать предприятию достичь поставленных целей.

Такой подход к внутреннему аудиту получил название риск-ориентированного и, по нашему мнению, должен быть отражен в определении внутреннего аудита налоговых обязательств.

По итогам проведенного анализа сформулируем итоговое определение риск-ориентированного внутреннего аудита налоговых обязательств. Риск-ориентированный внутренний аудит налоговых обязательств есть особая подсистема внутреннего контроля бизнес-процессов, прямо или косвенно связанная с исчислением и уплатой налогов и сборов, призванная выявить и оценить факторы риска и предоставить независимые и объективные гарантии и консультации. Под налоговыми обязательствами здесь мы понимаем правоотношения, которые выступают как основной канал реализации норм налогового права и закрепляют модель поведения участников налоговых отношений.

На основании данного определения можно кратко сформулировать сущность внутреннего аудита налоговых обязательств: это независимая деятельность в организации по поиску и устранению налоговых рисков или факторов их возникновения. Целью внутреннего аудита налоговых обязательств является поддержка менеджмента компании в проведении качественного и глубокого контроля над процессом исчисления и уплаты налогов и сборов и налоговой оптимизации.

Отличительной особенностью предложенного определения внутреннего аудита налоговых обязательств является его формирование исходя из риск-

ориентированного подхода к внутреннему аудиту. Исходя из понимания внутреннего аудита налоговых обязательств как процесса выявления и оценки факторов риска, существенно расширяется функциональная значимость внутреннего налогового аудита, подчеркивается его направленность не только на устранение рисков, но и предотвращение самого их появления.

Определение сущности внутреннего налогового аудита и его задач во взаимосвязи с признанной важностью внутреннего аудита говорит о теоретической оправданности внедрения службы внутреннего аудита и ее специфичной функции – внутреннего аудита налоговых обязательств. В то же время проведенного теоретического исследования одного лишь понятия недостаточно для формирования теоретической базы внутреннего аудита налоговых обязательств. Следует исследовать такие важнейшие аудиторские категории как «профессиональное суждение» и «риск», выявить их роль и функции в разрезе внутреннего аудита налоговых обязательств.

1.2. Роль профессионального суждения в теории и практике внутреннего аудита налоговых обязательств

Развитие экономики России в условиях глобализации, произошедшее за сравнительно небольшой период, привело к значительному изменению нормативного регулирования, потребовало внедрение международных аудиторских стандартов, рекомендаций и инструментов. Переход на МСФО обуславливает не только изменения в регулировании, но и в самом образе мышления внутреннего аудитора, требует изменения его менталитета. Сегодня как никогда требуется независимое, обоснованное мнение специалиста – аудитора, дающего самостоятельную оценку, интерпретацию фактам хозяйственной деятельности. Необходимость независимого профессионального суждения продиктована, с одной стороны, тем, что благодаря обоснованному мнению профессионала налоговая информация, содержащаяся в финансовых документах, становится релевантной, объяснимой, своевременной, сравнимой для пользователей, а с другой, – тем, что вопросы, свя-

занные с исчислением и уплатой налогов и сборов, традиционно привлекают пристальное внимание государства.

Разнообразие ситуаций, которые порой однозначно не регламентируется положениями законодательства, обусловило внедрение и использование такого важного профессионального аспекта как профессиональное суждение. «В связи с этим многократно возрастает и роль аудитора как эксперта, проводящего глубокий и всесторонний анализ фактов хозяйственной жизни организации, либо возможных последствий совершения тех или иных хозяйственных операций.»³⁷

Следует подчеркнуть, что в МСФО аудитор является специалистом, который творчески преломляя директивные предписания, формирует свое профессиональное суждение.

В настоящее время профессиональное суждение находится в фокусе внимания научного сообщества, но до сих пор не предстает как оформленное на законодательном уровне понятие. В ракурс исследования данного термина входит соотношение понятий «суждение» и «мнение», где суждение представляется ученым как высказывание, которое «подлежит суду истины и не зависит от мнения того или другого эксперта и имеет объективное аргументированное содержание».³⁸ Суждение следует отличать от «экспертного мнения, которое представляет частную точку зрения специалиста, и будучи высказанной за рамками структур и процедур профессиональной критики, выступает уже как авторитетное мнение специалиста»³⁹.

Исследованиями в области формирования и применения профессионального суждения занят ряд отечественных ученых, однако в настоящее время не наблюдается единых подходов к дефиниции «профессиональное суждение» и четких границ ее применения (Приложение 2).

³⁷ Гринченко К. А. Исследование термина «профессиональное суждение» в теории и практике внутреннего аудита налоговых обязательств : материалы конференции / К. А. Гринченко // Инновационная экономика: II Международная научная конференция [г. Казань]. – 2015. – № 10. – С. 56 – 65.

³⁸ Губайдуллина А. Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской отчетности : дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.12 / А. Р. Губайдуллина; Нижегородский гос. ун-т им. Н.И. Лобачевского. – Нижний Новгород, 2014. – С. 30.

³⁹ Там же.

На основании анализа мнений отечественных ученых о содержании дефиниции «профессиональное суждение аудитора» определены основные аспекты понятия, представленные в рисунке 1.

Формируется в условиях неопределенности		Основывается на знаниях, опыте, квалификации аудитора	
Относится к фактам хозяйственной жизни или объектам бухгалтерского учета	Профессиональное суждение	Определяет степень свободы в принятом решении	
Влияет на формирование тактических и стратегических решений		Учитывает сложившуюся практику формирования финансовой отчетности	
Основано на принципах профессиональной этики		Зависит от доступности учетной информации	

Рисунок 1 – Основные аспекты понятия «профессиональное суждение»⁴⁰

«Анализируемые определения содержат в себе ключевые особенности профессионального суждения, которое:

- должно быть объективно;
- формируется в условиях неопределенности;
- может быть применено в отношении факта хозяйственной деятельности или объекта учета;
- основано на теоретическом знании и практическом опыте аудитора;
- влияет на стратегию и тактику хозяйственной жизни субъекта».⁴¹

Помимо описанных ключевых аспектов формирования профессионального суждения, для понимания сущности понятия, а также для описания роли профессионального суждения внутреннего налогового аудитора необходимо рассмотреть саму концепцию профессионального суждения в целом.

Существенный вклад в развитие концепции профессионального суждения внес П.П. Баранов, сформулировавший общий подход к определению профес-

⁴⁰ Рисунок автора.

⁴¹ Гринченко К. А. Исследование термина «профессиональное суждение» в теории и практике внутреннего аудита налоговых обязательств : материалы конференции / К. А. Гринченко // Инновационная экономика: II Международная научная конференция [г. Казань]. – 2015. – № 10. – С. 56 – 65.

нального суждения: «концепция достоверности бухгалтерской отчетности представляет собой единую методологическую основу интеграции теорий бухгалтерского учета и аудита, обеспечивающую принципиальное согласование подходов и методов формирования и оценки достоверности данных, отражаемых в бухгалтерской отчетности экономических субъектов»⁴².

Ученый подчеркивает, что профессиональное суждение должно «базироваться на реализации профессиональных компетенций и практического опыта при соблюдении норм профессиональной этики»⁴³. Таким образом, профессиональное суждение, как бухгалтера, так и аудитора с позиции его содержания находится в состоянии развития, является неокончательно сформированным.

«Формирование такого профессионального суждения с учетом всех особенностей должно проходить несколько этапов. Этапы формирования профессионального суждения наиболее точно сформулированы Л.В. Гришиной в работе «Профессиональное суждение и его роль в формировании финансовой отчетности»⁴⁴ (таблица 1.3).

Как было отмечено ранее, основной задачей внутреннего аудита налоговых обязательств является оценка достоверности налоговой отчетности, а целью формирования профессионального суждения внутреннего аудитора является корректная оценка наиболее комплексных и спорных хозяйственных операций аудируемого лица»⁴⁵.

⁴² Баранов П. П. Развитие концепции профессионального суждения в аудите: теория и методология : дисс ...д-ра экон. наук: 08.00.12 / П. П. Баранов; Новосибирский гос. ун-т. – Новосибирск, 2013. – С. 17.

⁴³ Баранов П. П. Развитие концепции профессионального суждения в аудите: теория и методология : дисс ...д-ра экон. наук: 08.00.12 / П. П. Баранов; Новосибирский гос. ун-т. – Новосибирск, 2013. – С. 24.

⁴⁴ Гришина Л. В. Профессиональное суждение и его роль в формировании финансовой отчетности / Л. В. Гришина // Экономические науки. – 2009. – № 10 (59). – С. 326 – 329.

⁴⁵ Гринченко К. А. Исследование термина «профессиональное суждение» в теории и практике внутреннего аудита налоговых обязательств : материалы конференции / К. А. Гринченко // Инновационная экономика: II Международная научная конференция [г. Казань]. – 2015. – № 10. – С. 56 – 65.

Таблица 1.3 – Этапы формирования профессионального суждения⁴⁶

Этапы	Процедуры
1. Внесение предложений о выработке профессиональных суждений	Определение набора показателей и возможных корректировок, разработка формы документов, организация информационного взаимодействия
2. Формирование профессиональных суждений	Анализ запрашиваемых показателей, их экономической сущности и юридической формы, положений учетной политики и действующих стандартов, российской нормативной базы по бухгалтерскому учету
3. Проверка объективности полученных профессиональных суждений	Назначение лица, на которое возлагается проверка профессионального суждения, регистрация профессиональных суждений у МСФО-менеджера
4. Использование профессиональных суждений для формирования отчетности в формате МСФО	Подтверждение объективности профессионального суждения, определение круга финансовой или иной информации, к которой должны иметь доступ лица, занимающегося подготовкой отчетности по МСФО

Количество таких комплексных хозяйственных операций практически не ограничено и индивидуально для каждой компании. Вместе с тем представляется возможным укрупненно сгруппировать ситуации, при которых необходимо формирование профессионального суждения внутреннего аудитора налоговых обязательств (таблица 1.4).

Таблица 1.4 – Укрупненные группы ситуаций, при которых возникает необходимость в формировании профессионального суждения⁴⁷

Группа	Профессиональные суждения внутреннего аудитора налоговых обязательств
Группа 1	Формируемые на этапе предварительного планирования аудита при: <ul style="list-style-type: none"> – определении уровня риска, – определении уровня существенности, – оценке времени проведения проверки
Группа 2	Формируемые в начале проведения аудита по результатам оценки состояния внутреннего контроля клиента, бизнес-среды клиента и общего состояния бизнеса при: <ul style="list-style-type: none"> – выборе аудиторских процедур, – определении необходимости привлечения экспертов, – формировании плана и программы аудита

⁴⁶ Гринченко К. А. Исследование термина «профессиональное суждение» в теории и практике внутреннего аудита налоговых обязательств : материалы конференции / К. А. Гринченко // Инновационная экономика: II Международная научная конференция [г. Казань]. – 2015. – № 10. – С. 56 – 65.

⁴⁷ Гринченко К. А. Исследование термина «профессиональное суждение» в теории и практике внутреннего аудита налоговых обязательств : материалы конференции / К. А. Гринченко // Инновационная экономика: II Международная научная конференция [г. Казань]. – 2015. – № 10. – С. 56 – 65.

Продолжение Таблицы 1.4.

Группа	Профессиональные суждения внутреннего аудитора налоговых обязательств
Группа 3	Формируемые на этапе проверки правильности формирования профессиональных суждений проверяемого бухгалтера относительно: <ul style="list-style-type: none"> – верности сформированных оценочных значений, – учета хозяйственных операций, – формирования налоговой отчетности, – добросовестности бухгалтера
Группа 4	Формируемые в ходе проведения аналитических процедур при: <ul style="list-style-type: none"> – анализе разниц между бухгалтерским и налоговым учетом, – проверке поставщиков организации, – проверке подхода к оценке активов и пассивов
Группа 5	Формируемые в ходе разработке рекомендаций при: <ul style="list-style-type: none"> – оценке эффективности налоговой функции – разработке долгосрочных прогнозов – формировании способов налоговой оптимизации
Группа 6	Формируемые при оценке уровня риска (например, риск признания договора факторинга, кредитным договором для целей применения положений статьи 269 НК РФ)

Так, первая группа профессиональных суждений внутреннего аудитора налоговых обязательств связана с предварительным планированием аудита или проекта внутреннего аудита. Внутреннему аудитору потребуются высказать мнение об основных областях налоговых рисков, определить уровень существенности для оценки возможных налоговых доначислений, сделать выводы о необходимых временных затратах.

Вторая группа профессиональных суждений формируется в момент начала проведения внутреннего аудита. Внутренним аудитором высказывается мнение о существующей системе внутреннего контроля выполнения того или иного налогового обязательства, определяется перечень аудиторских процедур.

Третья группа профессиональных суждений формируется при оценке деятельности бухгалтера, ответственного за ведение налогового учета. Внутренний аудитор формирует мнение о качестве работы бухгалтера, методах налогового учета и полноте отражения хозяйственных операций.

Четвертая группа профессиональных суждений формируется непосредственно в правовом поле российской налоговой системы. Внутреннему аудитору требуется оценивать правильность и полноту уплаты налогов и сборов, выявлять возможные ошибки и упущения.

Пятая группа профессиональных суждений формируется в момент выполнения специфичной функции внутреннего аудита – формирование рекомендаций и подготовка консультаций. Внутренний аудитор призван подготовить для заинтересованных лиц анализ уровня налоговой оптимизации, сформировать рекомендации по законному снижению уровня налоговой нагрузки.

К шестой группе профессиональных суждений относятся типы суждений, связанные с итоговой оценкой налоговых рисков. Под оценкой уровня налоговых рисков понимается не только оценка существующих рисков, но и потенциальных рисков, которые могут возникнуть при практическом выполнении тех или иных рекомендаций внутренних аудиторов.

Как видно из многообразия типов профессиональных суждений, внутренний аудитор формирует профессиональные суждения на протяжении всего процесса внутреннего аудита, его мнение нацелено на анализ внутреннего и внешнего контроля, в сферу компетенций специалиста входит высказывание мнения по отношению профессионального суждения бухгалтера. В широком смысле слова налоговый аудитор формирует профессиональное суждение относительно организации и осуществления процесса аудита, используя понятийный и методологический арсенал, а также осуществляет выбор решений в отсутствии очевидных аргументов для однозначного выбора.

На формирование профессионального суждения во внутреннем аудите налоговых обязательств влияют ряд факторов:

- субъективные факторы, которые связаны с личностными качествами аудитора;
- объективные факторы: доступность информации и методов ее интерпретации, свобода в выборе решений, сложившаяся арбитражная практика;
- специфичные факторы: высокая степень ответственности за принимаемое решение.

«Таким образом, специфическими чертами профессионального суждения в области внутреннего аудита налоговых обязательств являются:

- необходимость выстраивания обоснований на четком следовании положениям налогового законодательства, несоблюдение которых может повлечь серьезные

санкции как для самой организации в целом, так и для аудитора. При проведении внутреннего аудита налоговых обязательств аудитор должен в рамках профессионального суждения дать оценку корректности налоговой базы, потенциальному уровню риска и указать пути его минимизации исходя из прочтения норм налогового законодательства. Неформализованные ситуации, обуславливающие отсутствие стандартных решений и правил, могут возникать по причине различных и, зачастую, противоположных трактовок одной законодательной нормы;

– формирование профессионального суждения, дающего оценку на разных стадиях бизнес-процесса, ввиду постоянной вовлеченности в процесс специалиста-аудитора (так как организации регулярно сталкиваются с проведением той или иной процедуры налогового контроля: камеральной или выездной налоговой проверкой);

– необходимость при проведении внутреннего аудита акцентировать свое внимание в профессиональном суждении не только на минимизации рисков, но и (иногда и в большей степени) на построении эффективной налоговой функции, позволяющей организации умело применять льготы, предусмотренные законодательством с целью уменьшения своей налоговой нагрузки;

– прогностическая направленность профессионального суждения, обусловленная необходимостью оценки не только свершившихся фактов хозяйственной жизни, но и перспективы осуществления тех или иных бизнес-процессов. В контексте осуществления прогностической функции своего профессионального суждения аудитор должен порекомендовать пути повышения эффективности налоговой политики хозяйствующего субъекта (в том случае, если имеются возможности применения льгот и уменьшения налоговой базы в рамках закона)⁴⁸.

«Именно понимание всех вышеуказанных особенностей профессионального суждения, применяемого при проведении внутреннего аудита налоговых обяза-

⁴⁸ Гринченко К. А. Исследование термина «профессиональное суждение» в теории и практике внутреннего аудита налоговых обязательств : материалы конференции / К. А. Гринченко // Инновационная экономика: II Международная научная конференция [г. Казань]. – 2015. – № 10. – С. 56 – 65.

тельств, является краеугольным камнем для осуществления эффективного налогового управления и планирования в организации»⁴⁹.

Таким образом, определив основные особенности профессионального суждения во внутреннем аудите и опираясь на вышеизложенные точки зрения отечественных ученых-экономистов, сформировано определение профессионального суждения во внутреннем аудите налоговых обязательств и его ключевые и специфические характеристики.

Профессиональное суждение в области внутреннего аудита налоговых обязательств есть аргументированное независимое мнение, *основанное* на специальных знаниях, опыте, сложившейся практике налогообложения, *формируемое* в условиях неопределенности законодательства в части реализации норм налогового права относительно субъектов налоговых отношений с целью осуществления эффективного контроля над процессом исчисления и уплаты налогов и сборов и налоговой оптимизации, *выработанное* с соблюдением принципов профессиональной этики.

«Вышеуказанное определение отличается ориентацией на цели формирования профессионального суждения аудитора, а именно отражение одновременно двух принципов проведения внутреннего аудита налоговых обязательств – формирование достоверной налоговой отчетности и эффективности деятельности организации с точки зрения налогообложения, обозначение условий его применения, а также правил его формирования»⁵⁰.

Таким образом, профессиональное суждение во внутреннем аудите налоговых обязательств *связано* с различными целями формирования, которые в свою очередь ориентированы на оценочное отражение разных ситуаций комплексных и спорных хозяйственных операций аудируемого лица, *нацелено* на объективную

⁴⁹ Гринченко К. А. Исследование термина «профессиональное суждение» в теории и практике внутреннего аудита налоговых обязательств : материалы конференции / К. А. Гринченко // Инновационная экономика: II Международная научная конференция [г. Казань]. – 2015. – № 10. – С. 56 – 65.

⁵⁰ Гринченко К. А. Исследование термина «профессиональное суждение» в теории и практике внутреннего аудита налоговых обязательств : материалы конференции / К. А. Гринченко // Инновационная экономика: II Международная научная конференция [г. Казань]. – 2015. – № 10. – С. 56 – 65.

оценку правильности исчисления налоговых обязательств и повышение эффективности налоговой политики организации, *в которых просматривается* большей частью прогностическая направленность и *определена взаимосвязь* с риск-ориентированным подходом с целью предотвращения и минимизации рисков.

Расширение области применения профессионального суждения требует и расширенного анализа налоговых рисков в связи с тем, что внутренний аудитор должен учитывать не только существующие, но и перспективные риски, что обусловило необходимость более детального рассмотрения риск-ориентированного подхода к проведению внутреннего аудита налоговых обязательств.

1.3. Риск-ориентированный подход к внутреннему аудиту налоговых обязательств

Условия функционирования коммерческих организаций в инфраструктуре мировой экономики стремительно меняются. Интенсивность таких изменений обусловлена, в первую очередь, всеобъемлющей информатизацией и развитием технологий, которые оказывают огромное влияние на способы организации хозяйствующих субъектов и методы управления ими в соответствии с новыми стандартами.

Аналогичные изменения требуются и от системы внутреннего аудита, которой необходимо приспособливаться к изменениям, не теряя при этом своей эффективности. Новая экономическая реальность диктует формирование гибкой методологии внутреннего аудита, оптимальный выбор тематики и принципов проведения внутреннего аудита.

Несмотря на то, что общие методики внутреннего аудита универсальны (подготовка рабочих документов, формирование доказательной базы, организация выборочного тестирования и другие), методологические приемы внутреннего аудита различны и формируются в виде, так называемых, подходов к аудиту.

На сегодняшний день на теоретическом и практическом уровнях выделяют различные подходы к внутреннему аудиту, которые укрупнённо можно сформули-

ровать как ревизионный подход, комплаенс-подход, бухгалтерский подход, операционный подход, а также риск-ориентированный подход. Сравнительный анализ подходов к внутреннему аудиту дан в таблице 1.5.

Таблица 1.5 – Сравнительный анализ подходов к внутреннему аудиту⁵¹

Подход	Достоинства	Недостатки
Операционный подход	Позволяет провести эффективный анализ структуры и содержания бизнес-процессов	Не может охватить всю деятельность компании, требуются глубокий анализ и понимание операционной деятельности
Бухгалтерский подход	Позволяет провести аудит финансовой отчетности.	Не предусматривает анализа бизнес-процессов, адекватности и эффективности контрольных процедур
Комплаенс-подход	Позволяет проверить правильность и полноту соблюдения различных внешних и внутренних правил	Ввиду многообразия внутренних и внешних правил требует огромных ресурсов
Ревизионный подход	Позволяет осуществлять поиск фактов мошенничества, обеспечивать сохранность имущества компании	Не предусматривает системный анализ
Риск-ориентированный подход	Комплексный подход к внутреннему аудиту, нацеленный на выявление наиболее приоритетной тематики работы службы внутреннего аудита. Сочетает в себе как элементы внешнего аудита, так и системный анализ бизнес-процессов	Необходимость применения методик идентификации и оценки рисков. Расширенное применение профессионального суждения.

При анализе данных таблицы 1.5 возможно сделать вывод, что риск-ориентированный внутренний аудит сочетает в себе достоинства других подходов.

Исследование эволюции внутреннего и внешнего аудита позволило установить, что на современном этапе методологической основой как внутреннего, так и внешнего аудита является риск-ориентированный подход⁵².

Совершенно обосновано ведущие мировые саморегулируемые аудиторские организации закрепили в международных стандартах аудита, необходимость использования риск-ориентированного подхода в ходе аудиторской проверки.

⁵¹ Составлено автором

⁵² Овчаренко О. В. Развитие методического обеспечения внутреннего и внешнего аудита экспортно-импортных операций на основе риск-ориентированного подхода : автореф. дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Овчаренко Ольга Викторовна. – Ростов н/Д., 2009. – С. 13.

Ключевыми категориями риск-ориентированного подхода являются понятие «риск», «владелец риска» и «фактор риска».

Понятие «риск», а также методики его оценки были исследованы во множестве трудов отечественных и зарубежных ученых, таких как М.А. Азарская, И.Н. Богатая, С.М. Бычкова, М.А. Городилов, В.А. Гринченко, М.В. Мельник, О.А. Миронова, В.И. Подольский, Я.В. Соколов, А.Е. Суглобов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет, Н.Н. Хахонова, Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек, М. Рамос и других. В ходе исследований учеными была детально описана сущность аудиторского риска, внесен вклад в разработку методики определения аудиторского риска, предложены формы и методы анализа деятельности проверяемой компании в целях выявления рисков.

Главной целью оценки риска является принятие на основе полученной информации решения об управлении риском – минимизации отрицательных последствий риска.

Оценка риска представляет собой целый комплекс мер который включает следующие шаги аудитора:

- определение рискованных операций и бизнес-процессов хозяйствующего субъекта;
- сделать вывод о материальности риска и возможное влияние неблагоприятных события на достижение целей организации;
- собрать и систематизировать всю доступную информацию, связанную с риском;
- выявить причины возникновения риска, сделать вывод о внешних и внутренних составляющих источника риска;
- дать вероятностную оценку реализации риска, ранжировать риск;
- предположить варианты развития ситуации в дальнейшем, используя сценарный подход;
- сформировать профессиональное суждение о возможности принятия риска.

Кроме того, нельзя забывать о важной роли оценки в определении факторов риска и формировании выводов о динамики развития риска.

Оценка риска является процессом, объединяющим идентификацию, анализ риска и сравнительную оценку риска. Идентификация риска является процессом выявления составных частей риска и понимания их природы. Анализ риска подразумевает оценку вероятности наступления последствий идентифицированных рисков и амплитуду их воздействия. Сравнительная оценка риска заключается в сопоставлении выявленного уровня риска с установленными критериями риска, например, материальностью, для определения его значимости.

Методы анализа рисков могут быть качественными, количественными и смешанными. Качественная оценка риска включает ранжирование рисков по шкале «высокий», «средний» и «низкий». При количественной оценке определяют стоимостную оценку последствий наступления риска. В смешанных методах может быть использована как числовая шкала, показатель вероятности, так и их сочетание.

Исследование различных методов оценки рисков показало, что наиболее применимыми методами оценки рисков для целей внутреннего аудита могут являться такие методы как метод Дельфи, мозговой штурм, структурированные или частично структурированные интервью, контрольные листы, структурированный анализ сценариев методом «что, если?», предварительный анализ опасностей, анализ сценариев, анализ воздействия на бизнес, анализ первопричины, анализ дерева событий, анализ причин и последствий и другие.

Наиболее полно методы оценки рисков раскрыты в классификации ГОСТ Р ИСО/МЭК 31010-2011 (таблица 1.6).

Таблица 1.6 – Характеристика методов оценки риска⁵³

Наименование метода	Процесс оценки риска		
	Идентификация риска	Анализ уровня риска	Сравнительная оценка
Мозговой штурм	SA ¹	NA ²	NA
Структурированные или частично структурированные интервью	SA	NA	NA
Метод Дельфи	SA	NA	NA
Контрольные листы	SA	NA	NA
Предварительный анализ опасностей (PHA)	SA	NA	NA
Исследование опасности и работоспособности (HAZOP)	SA	A ³	A
Анализ опасности и критических контрольных точек (НАССР)	SA	NA	SA
Структурированный анализ сценариев методом «что, если?» (SWIFT)	SA	SA	SA
Анализ сценариев	SA	A	A
Анализ воздействия на бизнес (BIA)	A	A	A
Анализ первопричины (RCA)	NA	SA	SA
Анализ видов и последствий отказов (FMEA)	SA	SA	SA
Анализ дерева неисправностей (FTA)	A	A	A
Анализ дерева событий (ETA)	A	A	NA
Анализ причин и последствий	A	A	A
Причинно-следственный анализ	SA	NA	NA
Анализ уровней защиты (LOPA)	A	A	NA
Анализ дерева решений	NA	A	A
Анализ влияния человеческого фактора (HRA)	SA	SA	A
Анализ "галстук-бабочка"	NA	SA	A
Техническое обслуживание, направленное на обеспечение надежности	SA	SA	SA
Анализ скрытых дефектов (SA)	A	NA	NA
Марковский анализ	A	NA	NA
Моделирование методом Монте-Карло	NA	NA	SA
Байесовский анализ и сети Байеса	NA	NA	SA
Кривые FN	A	A	SA
Индексы риска	A	A	SA
Матрица последствий и вероятностей	SA	SA	A
Анализ эффективности затрат (CBA)	A	A	A
Мультикритериальный анализ решений (MCDA)	A	SA	A

*1) SA – строго применим; 2) NA – не применим; 3) A – применим.

⁵³ Государственный стандарт Российской Федерации. ГОСТ Р ИСО/МЭК 31010-2011. Менеджмент риска. Методы оценки риска [Электронный ресурс] : офиц. текст: [Утвержден и введен в действие Приказом ФАТРМ от 1 декабря 2011 г. № 680-ст; ОКС 13.180; Группа Э65; Дата введения 2012-12-01] // Консорциум «Кодекс»: электронный фонд правовой и нормативно-технической документации. – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/gost-r-iso-mek-31010-2011>.

Однако, несмотря на общую природу возникновения, риск во внутреннем аудите отличается от риска в аудите внешнем.

Во внешнем аудите под риском понимается событие, которое может произойти в будущем с определённой вероятностью и привести к определенным (как правило, негативным) последствиям. Риск является результатом как действия, так и бездействия.

Риск имеет объективные категории оценки, такие как: вероятность, управляемость, потенциальная сила воздействия на организацию, взаимосвязанность с другими рисками.

На вероятность риска влияют так называемые факторы риска. Факторы риска увеличивают вероятность возникновения риска, а один или несколько из них могут стать причиной его реализации. Именно в факторах риска заключено различие рисков внешнего и внутреннего аудита. Так, во внешнем аудите факторами риска являются внешние и внутренние обстоятельства, которые путем осуществления цепочки причинно-следственных событий могут привести к искажению финансовой отчетности. Однако во внутреннем аудите факторами риска являются внешние и внутренние обстоятельства, которые путем осуществления цепочки причинно-следственных событий могут привести к недостижению поставленных компанией целей, среди которых формирование корректной финансовой отчетности является лишь одной из многих. Соотношение рисков внутреннего и внешнего аудита представлено на рисунке 2.



Рисунок 2 – Соотношение рисков внутреннего и внешнего аудита⁵⁴

Таким образом, во внутреннем аудите гораздо больше рисков и факторов риска, чем во внешнем, что требует построения расширенных по сравнению с внешним аудитом карт рисков и тесного взаимодействия внутренних аудиторов с владельцами риска.

Владельцами риска являются подразделения и сотрудники компании, наиболее заинтересованные в управлении выбранным риском. Именно владельцы риска обладают необходимой внутреннему аудитору информацией об анализируемом бизнес-процессе.

Взаимосвязь рисков и бизнес-процессов лежит в основе риск-ориентированного подхода к внутреннему аудиту. На основе выявленных факторов риска в глубокой взаимосвязи с бизнес-процессами, в которых они зарождаются внутренний аудит составляет план своей работы.

Именно риски позволяют внутреннему аудитору определить, что может помешать предприятию достичь поставленных целей и найти наилучший способ нивелирования негативного воздействия.

⁵⁴ Рисунок автора.

Риск-ориентированный подход к внутреннему аудиту налоговых обязательств предполагает определение рисков и факторов риска, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов. Отличительной особенностью внутренних налоговых рисков от всех внутренних аудиторских рисков является их прямая взаимосвязь с итоговым экономическим результатом.

В частности, материальный ущерб в результате реализации производственного риска станет результатом осуществления цепочки событий, структуру которых невозможно предугадать. Вместе с тем, чем дольше цепочка взаимосвязанных событий, тем больше вероятность ее прерывания на одном из этапов. Однако в части налоговых рисков ошибки, допущенные в налоговой отчетности, с большой вероятностью вызовут экономические санкции в отношении компании.

Повышенная вероятность реализации налогового риска связана с тем, что, с одной стороны, поиск нарушений налогового законодательства является целью многочисленных проверок со стороны налогового органа, а с другой, с тем, что менеджмент компании неустанно стремится к налоговой оптимизации, не всегда осознавая возможные риски.

«Это приводит к тому, что процесс анализа налоговых рисков коммерческих организаций и рисков самого аудиторского проекта становится важнейшим инструментом в методологии внутреннего аудита.

В это же время известная сложность и противоречивость налогового администрирования в России делает оценку налоговых рисков наиболее важной и ответственной задачей аудитора.

Для целей исследования предлагается исходить из расчета наиболее распространенной в практике аудита мультипликативной модели, рассматривая три группы рисков: неотъемлемый риск, риск средств контроля, риск необнаружения. Все риски необходимо рассмотреть в контексте внутреннего аудита налоговых обязательств.

Риск средств контроля целиком относится к внутренней среде организации и требует концентрации внимания на процессах организации и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности.

По своей сути риск необнаружения возникает исключительно в результате действий аудитора, так как зависит от методик и объемов применения аудиторских процедур. Риск необнаружения, контролируемый аудитором, представляет собой балансирующую величину между желаемым общим уровнем аудиторского риска и неотъемлемым риском и риском средств внутреннего контроля, снизить которые мы не можем.

Принимая во внимание существующую неопределенность в определении сущности и функций внутреннего аудита налоговых обязательств, можно сделать вывод и о неопределенности и нерегламентированности основных аудиторских процедур и подходов, что существенно увеличивает риск необнаружения во внутреннем аудите налоговых обязательств.

Неотъемлемый риск во внутреннем аудите налоговых обязательств является проявлением объективной неспособности компании контролировать все внутренние и учитывать внешние параметры, влияющие на его деятельность. К такого рода рискам относятся и риски, связанные с предпринимательской деятельностью. На неотъемлемый риск оказывает влияние целый ряд факторов, который был классифицирован нами в разрезе факторов, проявляющихся на макро- и микроуровнях, оказывающих влияние на величину неотъемлемого риска во внутреннем аудите налоговых обязательств (таблица 1.7)»⁵⁵.

Другими словами, неотъемлемый риск во внутреннем аудите налоговых обязательств связан с изменчивыми внутренними и внешними составляющими исчисления и уплаты налогов и сбор. Соответственно в плане внутреннего аудита должен быть анализ внутренней и внешней налоговой среды.

Качество внутреннего аудита налоговых обязательств напрямую зависит от уровня управления предложенными классификациями рисков. Для обеспечения качества внутреннего аудита факторы, оказывающие влияние на риски, должны быть должным образом учтены и проанализированы применительно к организации.

⁵⁵ Гринченко К. А. Исследование аудиторских рисков и современных методик их оценки / К. А. Гринченко, В.А. Гринченко // Учет и статистика. – 2013. – № 14 (32). – С. 33 – 42.

Таблица 1.7 – Классификация факторов влияния на неотъемлемый риск во внутреннем аудите налоговых обязательств⁵⁶

Уровень влияния	Содержание	
Макро-уровень	Правовые факторы	– ведение хозяйственной деятельности в условиях несовершенства законодательной и нормативной базы
	Рыночные факторы	– существенное влияние на организацию со стороны конкуренции, влияния государства на рынок
	Макроэкономические показатели	– наличие операций, подверженных влиянию внешних переменных, таких как курс валют, процентная ставка
	Факторы зависимости от внешних субъектов	– зависимость от внешнего источника услуг; – высокая степень регулирования деятельности организации
Микро-уровень	Особенности внешних операций коммерческой организации	– осуществление потенциально рискованной деятельности (инвестиции, инновации); – наличие сложных и нетипичных с точки зрения налогообложения разовых операций
	Особенности внутренних бизнес-процессов	– стремительное развитие систем внутреннего обеспечения хозяйственной деятельности; – высокая степень внедрения информационных систем (всегда необходима оценка надежности)
	Особенности организационной структуры организации	– компетенция менеджмента и структура корпоративного управления; – наличие филиалов, дочерних компаний, связанных лиц

Предложенная классификация рисков позволяет выявить и систематизировать риски, однако не позволяет осуществить оценку риска и связанного бизнес-процесса. В этой связи в рамках риск-ориентированного подхода к внутреннему аудиту налоговых обязательств предлагается использовать карту факторов рисков, призванную оценить значимость каждого риска для достижения целей компании (таблица 1.8).

⁵⁶ Составлено автором.

Таблица 1.8 – Карта факторов рисков во внутреннем аудите налоговых обязательств⁵⁷

Процессы	Факторы риска		
	По риску необнаружения	По неотъемлемым рискам	По рискам средств контроля
Обеспечение соответствия налоговому законодательству	<i>Подробное описание факторов риска, свойственных проверяемой организации</i>		
Функционирование системы внутреннего контроля			
Эффективное налоговое планирование			
Компетентность налогового менеджмента			

Следуя разработанной таблице, на каждый исследуемый процесс будет влиять определенное количество факторов риска, сгруппированных на основе мультипликативной модели рисков. Чем больше факторов риска, тем более рискован бизнес-процесс и тем приоритетнее бизнес-процесс для целей внутреннего аудита.

Резюмируя все вышеизложенное, сделаем вывод, что в теории внутренний аудит налоговых обязательств является эффективной подсистемой внутреннего контроля, основанной, с одной стороны, на полном понимании бизнес-процессов компании и связанных с ними факторов риска, а с другой стороны, на профессиональном суждении внутреннего аудитора, способного не только оценить свершившиеся факты хозяйственной жизни, но и сформировать экспертные прогнозы и рекомендации. Риск-ориентированный подход к внутреннему аудиту налоговых обязательств позволяет обеспечить уверенность руководства и акционеров в том, что налоговые риски в деятельности хозяйствующего субъекта идентифицируются, анализируются и управляются в соответствии с «риск-аппетитом» организации. Риск-ориентированный подход дает возможность проследить четкую взаимосвязь между процессами, рисками, контролем, возможностями и рекомендациями. Внутренний аудит налоговых обязательств сосредоточен на высокорисковых областях, оказывающих наибольшее влияние на деятельность организации в достижении поставленных целей, призван снизить уровень «остаточного риска», выявить области, не охваченные контрольными процедурами, и повысить эффективность процессов управления рисками.

⁵⁷ Составлено автором.

ГЛАВА 2. ОЦЕНКА СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В РОССИИ И ЗА РУБЕЖОМ

2.1. Основные тенденции развития внутреннего аудита налоговых обязательств в России

Разрушение командно-административной экономики, начало рыночных отношений, приход на территорию России крупнейших международных аудиторских организаций в конце XX века способствовали началу становления внутреннего аудита в его классическом понимании. Особые условия хозяйствования, усложнение управленческих проблем, экономические и политические процессы, протекавшие в государстве, требовали выработки нового, прогрессивного подхода к внутреннему аудиту. Важнейшим этапом на пути развития внутреннего аудита стало создание Российского института внутренних аудиторов в 2000 году. Работа института как крупной экспертной организации, объединяющей разных представителей профессии внутренних аудиторов, способствовала укреплению, развитию и совершенствованию службы внутреннего аудита в России.

Сегодня внутренний аудит является сильным и эффективным инструментом контроля и снижения рисков, повышения качества внутренних процессов, оптимизации хозяйственной деятельности. «Внутренний аудит стал выполнять функцию оценки надежности и гарантирования эффективности системы внутреннего контроля в процессе управления рисками, возникающими в результате корпоративного управления»⁵⁸.

Однако законодательство, регулирующее внутренний аудит в России, требует усовершенствования: нормативное регулирование осуществляется только точно – для восполнения пробела в законодательстве в той или иной сфере (Приложение 3).

⁵⁸ Кучеров А. В. Внутренний аудит в России / А. В. Кучеров, Е. В. Леушина // Молодой ученый. – 2013. – № 6. – С. 359 – 362.

В этой связи, научный интерес представляет исследование нормативно-правовой базы внутреннего аудита, а также исследование профессиональных стандартов аудита на предмет их достаточности и обоснованности.

Так, исходя из содержания нормативно правовых актов, наиболее общими и существенными документами в сфере внутреннего аудита являются Федеральный стандарт аудиторской деятельности 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудитора», введенный Постановлением Правительства РФ от 25.08.2006 № 523, и Профессиональный стандарт «Внутренний аудитор». Так, Международный стандарт аудита 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудитора» и основанный на нем Федеральный стандарт аудиторской деятельности 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудитора» определяют следующие функции внутреннего аудита:

- мониторинг эффективности внутреннего контроля;
- исследование финансовой и управленческой информации и составление отчетности на ее основе;
- исследование операционной деятельности;
- управление рисками;
- участие в корпоративном управлении;
- контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации и др.

Существенный шаг в деле совершенствования внутреннего аудита был сделан в августе 2015 года с принятием профессионального стандарта «Внутренний аудитор»⁵⁹. Профессиональный стандарт «Внутренний аудитор» выполнен в соответствии с правилами, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 22.01.2013 № 23 «О правилах разработки, утверждения и применения профессиональных стандартов» и содержит все необходимые разделы и определения.⁶⁰ Следуя тексту профессионального стандарта, основная цель данного вида профессио-

⁵⁹ Об утверждении профессионального стандарта «Внутренний аудитор» [Электронный ресурс] : офиц. док. : [Приказ Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 24 июня 2015 года № 398н; зарегистрир. в Министерстве юстиции Российской Федерации 29 июля 2015 года, рег. № 38251] // Консорциум «Кодекс»: электронный фонд правовой и нормативно-технической документации. – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/420285893>.

⁶⁰ Следуя определению, предложенному в ст. 195.1 Трудового кодекса РФ, профессиональный стандарт – характеристика квалификации, необходимой работнику для осуществления определенного вида профессиональной деятельности.

нальной деятельности заключается в проведении независимых внутренних аудиторских проверок и консультаций по широкому кругу вопросов; обеспечение достоверности информации о финансово-хозяйственной деятельности организации; эффективности, результативности законности деятельности организации, а также о безопасности ее активов. Таким образом, стандарт содержит развернутую характеристику профессионала и профессии, предложенную государством.

Исходя из Постановления Правительства РФ от 22.01.2013 № 23 «О правилах разработки, утверждения и применения профессиональных стандартов»⁶¹, стандарт может применяться:

- работодателями при формировании кадровой политики, а также на всех этапах взаимодействия со специалистом – начиная от отбора кандидатов и заканчивая анализом эффективности действующего сотрудника;
- образовательными организациями при подготовке квалифицированных кадров.

Анализ указанных официальных областей применения стандарта свидетельствует о том, что государство определяет основную функцию профессиональных стандартов в установлении прямой взаимосвязи между практической трудовой деятельностью и профессиональным образованием. Вместе с тем на практике профессиональный стандарт служит четким ориентиром и для специалистов, осваивающих новую профессиональную область.

Профессиональный стандарт содержит подробное описание трудовых функций и необходимых знаний во взаимосвязи с должностью и опытом внутреннего аудитора. Внутренний аудитор должен понимать принципы МСФО, международные принципы внутреннего аудита, риск-менеджмент, важнейшие отрасли российского права (гражданское, административное, уголовное), теории менеджмента, правила построения бизнес-процессов, тонкости формирования отчетно-

⁶¹ О правилах разработки, утверждения и применения профессиональных стандартов [Электронный ресурс] : офиц. док. : [Постановления Правительства РФ от 22 января 2013 г. № 23, с изменениями на 13 мая 2016 г.] // Консорциум «Кодекс»: электронный фонд правовой и нормативно-технической документации. – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/902393797>. – Загл. с экрана.

сти, знать федеральные и местные нормативно-правовые акты, теории мотивации и коммуникации и многое другое.

Однако, при таком обширном перечне необходимых знаний, указание на необходимость столь важных знаний в области налогового законодательства отсутствует. Министерство труда РФ указывает лишь на необходимость изучения и понимания бухгалтерской отчетности, в то время как налоговой отчетности должного внимания не уделено.

Однако регулирование внутреннего аудита налоговых обязательств со стороны государства должно отвечать требованиям бизнеса, учитывать пожелания и цели хозяйствующих субъектов. В настоящее время область внутреннего аудита налоговых обязательств остается не до конца законодательно урегулированной, что диктует необходимость стандартизации. Происходит рост функционального значения внутреннего налогового аудита за счет того, что он становится главным условием оптимизации налоговой нагрузки, выстраивания стратегических целей в бизнес-процессах. В условиях экономической стагнации хозяйствующие субъекты стремятся выявить налоговые резервы, что отражается в направленности деятельности налоговых аудиторов: поиск возможностей применения налоговых льгот, неучтенных расходов в целях налога на прибыль и т.д. Особую роль приобретает оценка и предупреждение рисков, где риск становится ключевым предметом анализа. Ощущается нехватка в информационных системах, способных увеличить эффективность работы служб внутреннего аудита налоговых обязательств.

Рассмотрим более подробно состояние и тенденции развития внутреннего аудита налоговых обязательств в России.

При формировании тенденций развития внутреннего аудита налоговых обязательств использовались исследования международной аудиторско-консалтинговой компания «PwC» («Прайсвотерхаускоуперс»), которые позволяют определить причины формирования служб внутреннего аудита. Несмотря на то, что компания не проводила анализ основных тенденций развития внутреннего аудита, причины формирования служб внутреннего аудита косвенно характеризуют одну из них.

Исследование проводилось в 2012 – 2016 гг. в форме опросов руководителей российских и зарубежных компаний (таблица 2.1).

Таблица 2.1 – Причины формирования служб внутреннего аудита (результаты опросов за 2012 – 2016 гг.)⁶²

Причина	Процент опрошенных*		
	2012 – 2013	2014	2015-2016
1. Усложнение нормативно-правового регулирования	78%	79%	77%
2. Безопасность и конфиденциальность данных	96%		74%
3. Необходимость сокращения затрат			69%
4. Изменение государственной политики	78%	86%	69%
5. Наличие квалифицированных кадров	60%		66%
6. Изменение глобальной конъюнктуры и неопределенность		64%	
7. Изменение технологий и ИТ-риски		29%	
8. Мошенничество и нарушение норм	97%		
9. Риск реализации крупных программ	40%		
10. Репутация и бренд	76%		
11. Непрерывность деятельности	88%		
12. Слияния и поглощения	80%		

* Опрошенные могли выбрать несколько ответов.

Как видно из результатов опроса, исследователи «Прайсвотерхаускоперс» предлагали опрашиваемым самостоятельно сформулировать область, к которой требуется особое внимание внутренних аудиторов, в связи с чем предложенные области из года в год достаточно различны. Тем не менее, анализ исследований позволяет сделать следующие выводы:

– традиционно высока роль внутреннего аудита в областях контроля изменения и усложнения нормативно-правового регулирования и государственной политики, и безопасности, конфиденциальности данных;

– роль внутреннего аудита переходит из ревизионной среды (выявление фактов мошенничества и нарушения норм, контроль непрерывности деятельности в 2012 году) в среду управления рисками и поиска новых возможностей (контроль

⁶² Составлено автором.

нормативно-правового регулирования, безопасности и поиск возможностей сокращения затрат в 2016 году).

Таким образом, в качестве первой тенденции нами выделен рост функционального значения службы внутреннего аудита и внутреннего налогового аудита в частности.

Тем не менее, ни нормативно-правовые акты, ни исследования «Прайсвотерхаусперс» не коснулись отдельно проблем и тенденций развития внутреннего аудита налоговых обязательств, выделив его в отдельную подгруппу аудита. Налогоплательщики, желающие выстроить систему внутреннего аудита налоговых обязательств, вынуждены опираться лишь на общие принципы внутреннего аудита, которые, в свою очередь, также описаны лишь разрозненно.

Складывается ситуация, в которой важнейшая часть хозяйственной деятельности общества – уплата налогов и сборов необоснованно не исследована с точки зрения организации внутреннего аудита.

Сопоставляя содержание российских стандартов, определяющих функции лишь внутреннего аудита, и приведенные выше исследования компании «Прайсвотерхаусперс», можно сделать вывод, что стандарты требуют существенных дополнений. Необходимость существенных дополнений стандартов в области внутреннего аудита налоговых обязательств определяет вторую тенденцию развития внутреннего аудита – стремление к стандартизации.

Третьей из тенденций развития внутреннего аудита следует признать стремление хозяйствующих субъектов к повышению его эффективности. Например, по данным исследований компании «Прайсвотерхаусперс»⁶³, проведенному в 2014 году, в среднем лишь 49% руководителей высшего звена и 64% членов советов директоров полагают, что внутренние аудиторы успешно выполняют свои основные функции и соответствуют связанным с ними ожиданиям.

Как отмечают целый ряд исследователей (В.В. Бурцев, С.Л. Ермаков, Ю.Н. Юденков, Г.М. Галиуллина, М.П. Малышевская), «основной задачей внутреннего

⁶³ Исследование современного состояния профессии внутреннего аудитора 2014 год [Электронный ресурс] // рwc: Публикации на тему анализа и контроля рисков. – Режим доступа: [http://www.pwc.ru/ru/riskassurance/publications /assets/sotp_2014_rus.pdf](http://www.pwc.ru/ru/riskassurance/publications/assets/sotp_2014_rus.pdf).

аудита является обеспечение собственников организации, исполнительный орган информацией, необходимой для принятия не только текущих, но и стратегических решений с учетом выявленных рисков»⁶⁴.

Но «на сегодня деятельность структурных подразделений внутреннего контроля и внутреннего аудита нельзя оценить как эффективную. Существует ряд причин, обусловивших данную ситуацию»⁶⁵. Неэффективность, указанная С.Н. Третьяковой, обусловлена существованием ряда теоретических и практических проблем организации и проведения внутреннего аудита. По мнению самого исследователя, основными причинами снижения эффективности внутреннего аудита являются неправильное разделение функций внутреннего контроля и функций внутреннего аудита, неправильная структура подчиненности службы внутреннего аудита, отсутствие четкого определения места и роли внутреннего аудита в организации, отсутствие законодательных требований к внутреннему аудиту, недостаточная квалификация внутренних аудиторов, слабая возможность привлечения «внешних» внутренних аудиторов (ко-сорсинга). К одной из причин недостаточной эффективности внутреннего аудита следует отнести и отсутствие должного уровня коммуникаций с управленческой командой⁶⁶. Так, по мнению О.А. Мироновой и А.Ф. Ханафеева, развитие внутреннего аудита предполагают «уточнение формулировки целей, задач, принципов его реализации, ... определение конкретных методов и процедур, а также форм отчетности о результатах проводимых проверок в рамках налогового аудита»⁶⁷. Одной из ключевых задач повышения эффективности внутреннего аудита является высокая квалификация и ответственность исполнителей.

⁶⁴ Баранов П. П. Развитие концепции профессионального суждения в аудите: теория и методология : автореф. дис. ... д-ра эконом. наук: 08.00.12 / П. П. Барнов. – Новосибирск, 2013. – С. 43.

⁶⁵ Третьякова С. Н. Некоторые вопросы повышения эффективности внутреннего аудита в коммерческом банке / С. Н. Третьякова // Власть и управление на востоке России. – 2010. – № 3. – С. 37.

⁶⁶ Никулина А. Г. Об организации взаимодействия службы внутреннего контроля с управленческой командой / А. Г. Никулина // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2011. – № 5 (84). – С. 28 – 30.

⁶⁷ Миронова О.А. Развитие налогового аудита: проблемы и перспективы / О. А. Миронова, А. Ф. Ханафеев // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 5. – С. 36.

Так, остается дискуссионным вопрос в области внутреннего аудита об отсутствии сильной образовательной составляющей для будущих внутренних аудиторов. Так, если для внешних аудиторов существует российский квалификационный экзамен⁶⁸, то для внутренних аудиторов такой экзамен отсутствует. Международным сертификатом внутреннего аудита является сертификат «Дипломированный внутренний аудитор» – CIA. На сегодняшний день этот сертификат является одним из наиболее ценимых профессиональных сертификатов в мире⁶⁹, однако получение такого сертификата возможно только на базе американского института внутренних аудиторов, что ставит сертификацию российского аудита в зависимость от американского учреждения.

По данным исследования компании КПМГ⁷⁰, количество внутренних аудиторов с международными сертификатами составляет менее 5% от общего количества внутренних аудиторов. Доля аудиторов с общими российскими сертификатами аудитора составляет около 30 % от общего количества внутренних аудиторов. Подготовка российских специалистов затруднена, в том числе и ввиду отсутствия нормативно-правового регулирования. Как инструмент повышения качества аудита российскими учеными в настоящее время предлагается квалификационный экзамен, в котором разрабатывается единое положение о порядке его проведения, сопряженное с международными стандартами образования⁷¹.

⁶⁸ Об утверждении Положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс] : офиц. текст : [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 19 марта 2013 г. № 32н; зарегистр. в Минюсте РФ 3 июня 2013 г. № 28638] // Интернет-портал «Российской газеты». Российская газета – Федеральный выпуск. – 2013. – № 6112 (136). – Режим доступа: <https://rg.ru/2013/06/26/minfinkodok.html>.

⁶⁹ Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : офиц. текст: [постановление Правительства от 11.06.2015 № 576] // КонсультантПлюс: справочно-правовая система. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_181022

⁷⁰ Исследование состояния и текущих тенденций внутреннего аудита в России [Электронный ресурс] // ЗАО КПМГ. – 2011. – Режим доступа: http://www.analitika.kz/docs/InternalAuditSurvey_2011.pdf. – С. 18.

⁷¹ См. подробно: Гутцайт Е. М. Квалификационный экзамен как инструмент повышения качества аудита / Е. М. Гутцайт, А. Д. Шарапова // Аудитор. – 2014. – № 5. – С. 41 – 50.

Уровень профессионализма внутреннего аудитора налоговых обязательств напрямую связан с владением и оперированием широким контентом знаний в различных областях, в том числе и в области налогового законодательства. Однако следует признать, что на сегодняшний день на российском рынке отсутствуют информационные системы, способные автоматизировать процессы доступа к различным видам информационного продукта, помогающие повысить эффективность работы служб внутреннего аудита. Вместе с тем, существующие иностранные системы требуют длительного процесса внедрения, что делает и без того их высокую стоимость еще выше, в связи с чем неохотно приобретаются хозяйствующими субъектами. Таким образом, оптимизация и разработка отечественных информационных систем является четвертой тенденцией развития внутреннего аудита.

Причина возникновения некоторых тенденций, несомненно, есть связь с текущей политической и экономической ситуацией в России и мире. Очевидно, что внутренний налоговый аудит, выполняя целый ряд функций, связанных с поддержкой бизнеса и бизнес-процессов, не может не адаптироваться к внешним факторам. Ключевой временной тенденцией 2016 – 2107 года является поиск скрытых резервов, оптимизация налоговой нагрузки. Экономический кризис заставляет менеджмент компаний искать ресурсы внутри самой компании, привлекая внутренних аудиторов. Анализ непризнанных расходов прошлых периодов, возможностей применения ускоренной амортизации основных средств, поиск не заявленного ранее убытка – это лишь немногие проекты внутренних аудиторов, обусловленные пятой (временной) тенденцией.

Особое отношение хозяйствующих субъектов к внутреннему аудиту налоговых обязательств обусловлено и усилением внимания государства к уровню налоговых поступлений. Налоговые органы начинают задействовать новые информационно-аналитические системы, налаживают активный обмен информацией с другими юрисдикциями, совершенствуют процедуры выездных и камеральных проверок. Система, процедуры и методы налогового контроля эволюционируют, что повышает уровни налоговых рисков и создает новые факторы рисков, что, в

свою очередь, приводит к увеличению востребованности внутреннего налогового аудита и как инструмента контроля налоговых расчетов и платежей и одновременно как инструмента учетно-аналитического обеспечения и консультирования.

В связи с этим появляется необходимость совершенствования внутреннего аудита налоговых обязательств: внутренние аудиторы формулируют новые риски, начинают использовать новые источники информации, разрабатывают новые аналитические процедуры. Налоговый риск становится ключевым элементом налогового планирования. В этой связи внедрение риск-ориентированного подхода к внутреннему налоговому аудиту является шестой и важнейшей тенденцией развития внутреннего аудита налоговых обязательств. По мнению Д.С. Резниченко, происходит формирование комплексного налогового аудита как системной модели взаимосвязанных услуг, включающей проверку и выражение мнения о достоверности налоговой отчетности, налоговое консультирование, прогнозирование и планирование, постановку налогового учета, оптимизацию налогообложения⁷².

В целях выявления основных направлений совершенствования существующих методик внутреннего аудита нами было проведено анкетирование 50 российских компаний различных отраслей народного хозяйства, в которых в той или иной степени присутствует служба внутреннего аудита. Форма анкеты приведена в Приложении 5. Перечень исследованных организаций представлен в приложении 4. В анкетировании приняли участие представители крупнейших российских компаний различных организационно-правовых форм собственности, имеющие в той или иной форме службы внутреннего аудита. В частности, в выборку вошли такие компании как: ООО «Компания Базовый Элемент», АО Мегафон, АО Еврохим, АО Международный аэропорт Шереметьево, АО СИБУР, АО СУЭК, ООО Сибирская генерирующая компания, АО РАО Энергетические системы Востока, АО Объединенная металлургическая компания, АО Стандарт Групп и другие.

⁷² Резниченко Д. С. Налоговый аудит в строительных организациях: методика и технология проведения : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Д. С. Резниченко; Кубанский гос. аграрный ун-т. – Краснодар, 2012. – 211 с.; Резниченко, С. М. Современные системы внутреннего контроля : учебное пособие для обучающихся по программам высшего образования направления подготовки 38.04.01 «Экономика» (квалификация (степень) «магистр») / С. М. Резниченко, М. Ф. Сафонова, О.И. Швырева. – Ростов н/Д.: Феникс, 2016. – 510 с.

Также были исследованы российские филиалы крупнейших мировых компаний, таких как Шнейдер Электрик, Отис и другие, крупнейшие организации Юга России, такие как АО Роствертол, ООО «РКЗ-Тавр», Группа Агроком и другие.

Репрезентативность выборки обоснована различными отраслями деятельности хозяйствующих субъектов, их различными регионами присутствия, организационно-правовыми формами и бизнес-планами. Совокупный оборот выбранных и опрошенных компаний превышает 10 % ВВП Российской Федерации.

Так, среди анкетизируемых организаций 70 % (35 организаций) имеют в штате более 250 человек, 26 % (13 организаций) от 101 до 250 человек, и только 4 % (2 организации) малые организации, организации с численностью от 1 до 15 человек не исследовались. При этом, 42 из 50 организации проводят обязательный аудит.

Следующая группа вопросов касалась непосредственно функционирования службы внутреннего аудита. Несмотря на существование служб внутреннего аудита, подавляющее большинство хозяйствующих субъектов (92 %) привлекают сторонние аудиторско-консалтинговые компании. Таким образом, служба внутреннего аудита не может заменить консультационные услуги. Распределение основных направлений работы службы внутреннего аудита представлено на рисунке 3.

Как видно из рисунка 3, наиболее востребованными функциями службы внутреннего аудита оказались проверка качества текущей учетной работы, выявление недостатков и мониторинг системы внутреннего контроля предприятия, а также оценка правильности первичной регистрации хозяйственных фактов и их отражения на счетах финансовой, налоговой и управленческой бухгалтерий. Из анализа данных прослеживается контрольная функция службы внутреннего аудита, в то время как служба не всегда является помощником бухгалтерского и финансово-экономического блока.

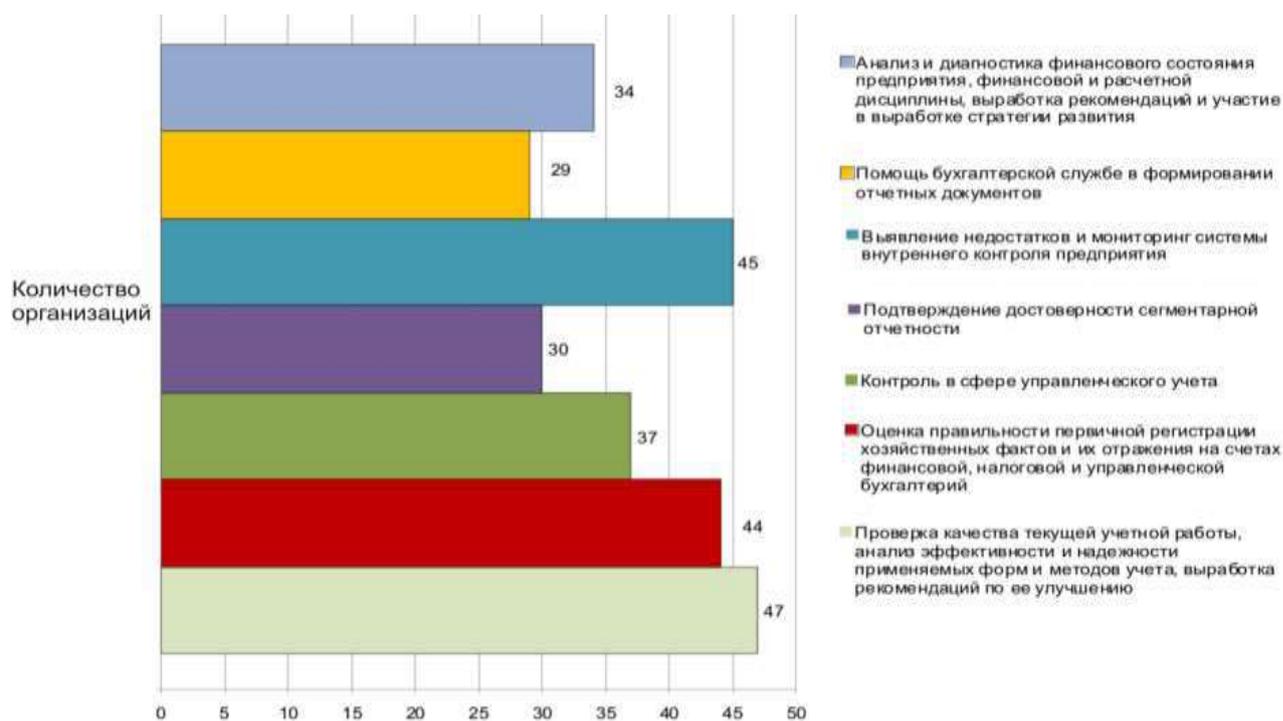


Рисунок 3 – Основные направления работы службы внутреннего аудита⁷³

По практически единогласному мнению респондентов (92%), функции службы внутреннего аудита в равной мере включают как анализ рисков прошлых отчетных (налоговых) периодов, так и планирование. Из ответа на этот вопрос следует вывод о том, что система внутреннего налогового аудита должна не только ориентироваться на контрольные функции, но и смотреть в будущее, выполняя функции по планированию, снижению рисков и оптимизации.

Как правило, результаты работы службы внутреннего аудита оформляются в форме отчетов (90% респондентов), в то же время определенные результаты работы могут быть представлены в устной форме, либо в форме внесения корректировок в отчетность (24% респондентов). Служба внутреннего аудита практически не участвует в составлении налоговой и бухгалтерской отчетности (80% респондентов).

84% респондентов в коммерческих организациях считают, что служба внутреннего аудита уделяет особое внимание внутреннему аудиту налоговых обя-

⁷³ Рисунок автора.

зательств, в ряде компаний существуют специальные подразделения внутренних налоговых аудиторов.

Распределение налоговых рисков в организациях, участвующих в анкетировании, является достаточно «классическим» и представлено на рисунке 4.

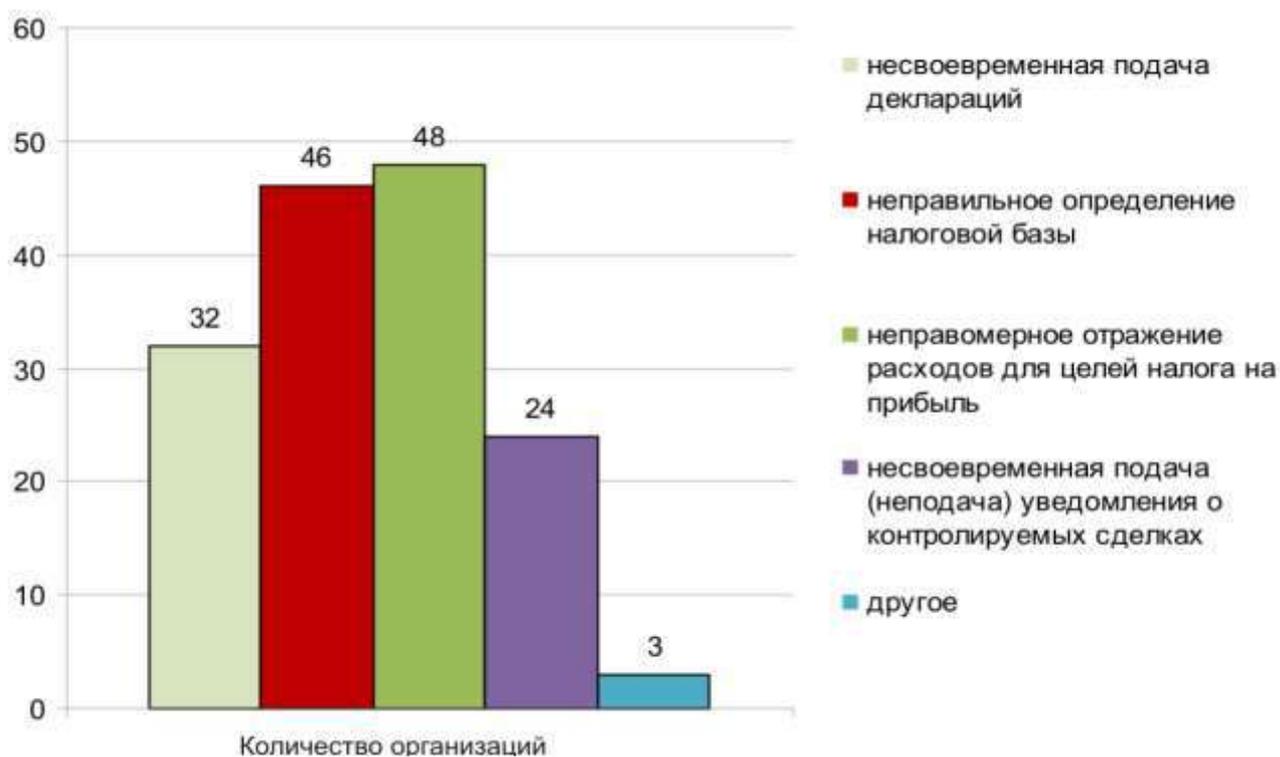


Рисунок 4 – Распределение налоговых рисков в компаниях, участвующих в анкетировании⁷⁴

Основными налоговыми рисками являются неправильное определение налоговой базы и неправомерное отражение расходов (рис. 4). В то же время несвоевременная подача отчетности не всегда является основным налоговым риском, что обусловлено существованием автоматизированных систем подачи отчетности.

Основной группой вопросов к хозяйствующим субъектам были вопросы, связанные с задачами внутреннего аудита налоговых обязательств, а также об отношении коммерческих организаций к риск-ориентированному подходу.

⁷⁴ Рисунок автора.

На рисунке 5 отражено, что основными задачами службы внутреннего аудита налоговых обязательств в отношении внутреннего налогового аудита являются проверка соблюдения требований нормативно-правовых актов, консультирование и разработка рекомендаций.

Из сопоставления данных, представленных на рисунке 5 и рисунке 3, следует, что если вся деятельность служб внутреннего аудита воспринимается как инструмент контроля, то такой аудит налоговых обязательств воспринимается не только как контрольный инструмент, но во многом как инструмент планирования и консультирования. В этой связи разработка методики внутреннего аудита налоговых обязательств обязательно должна пройти через описание консультационных и оптимизационных возможностей внутреннего налогового аудита.



Рисунок 5 – Задачи службы внутреннего аудита в отношении внутреннего аудита налоговых обязательств⁷⁵

⁷⁵ Рисунок автора.

В части отношения к риск-ориентированному подходу во внутреннем аудите опрос показал, что подавляющее число компаний использует риск-ориентированный подход, однако лишь немного компаний имеют эффективные разработанные методики.

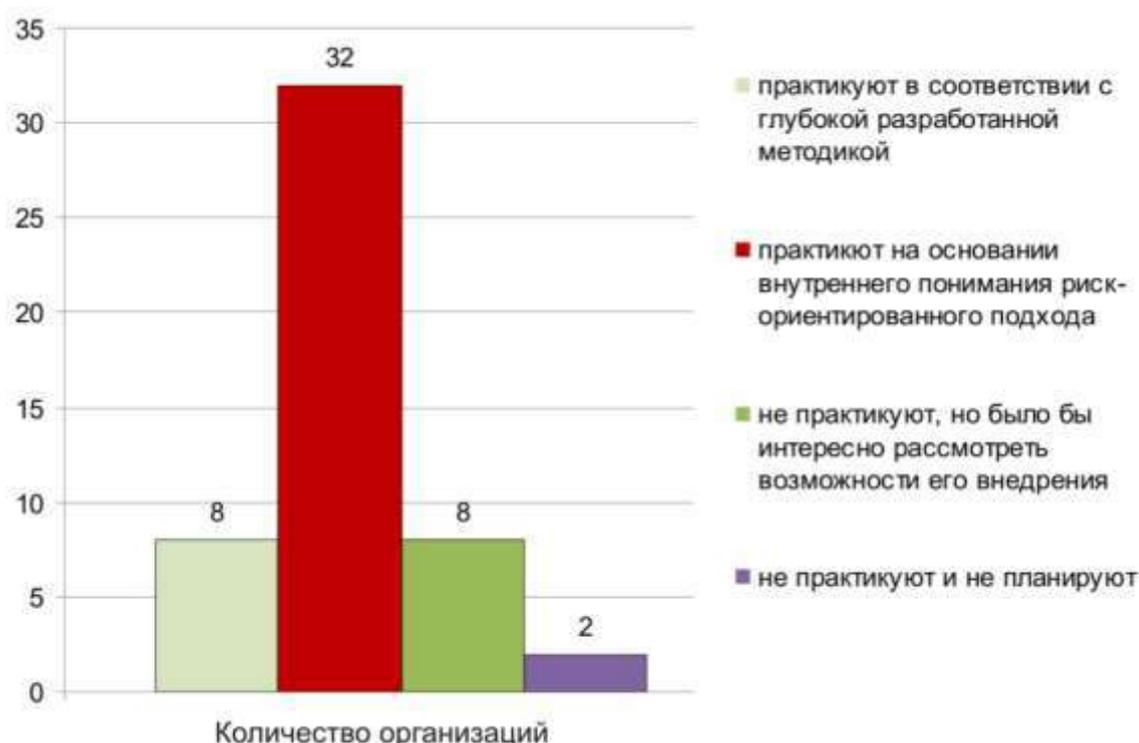


Рисунок 6 – Отношение коммерческих компаний к риск-ориентированному подходу при организации и проведении внутреннего аудита⁷⁶

Таким образом, из результатов опроса следует, что риск-ориентированный подход во внутреннем аудите налоговых обязательств остро востребован в большинстве компаний, но требует серьезного методического обеспечения.

Планирование внутреннего аудита в опрошенных коммерческих компаниях происходит и на долгосрочный и на краткосрочный период. Такое мнение высказали 88 % респондентов. В то же время в некоторых анкетах был указан «гибкий подход» к планированию внутреннего аудита – годовой план внутреннего аудита корректировался с учетом актуальных задач. Главная цель таких корректировок –

⁷⁶ Рисунок автора.

обеспечение менеджмента объективной информацией о состоянии бизнеса с целью принятия точных и своевременных управленческих решений, в связи с чем нужно сделать вывод, что методика внутреннего аудита налоговых обязательств требует разработки как в краткосрочном, так и в долгосрочном разрезе.

По мнению респондентов, особое внимание службы внутреннего аудита должно быть уделено налоговой оптимизации. Так, 82% респондентов высказались в поддержку необходимости проведения внутреннего аудита налоговой оптимизации (рисунок 7). Вывод: отдельной составляющей процесса внутреннего аудита налоговых обязательств должен стать внутренний аудит налоговой оптимизации.



Рисунок 7 – Роль службы внутреннего аудита в налоговой оптимизации⁷⁷

В рамках анкетирования собрано мнение компаний и о наиболее сложно администрируемых налогах. Респонденты могли выбрать один или несколько вариантов. Речь шла об администрировании налогов именно в отдельно взятой компании. Предсказуемым стал результат, в котором подавляющая часть опрошенных признали наиболее сложно администрируемыми налогами НДС (88 %) и налог на прибыль организаций (70 %).

⁷⁷ Рисунок автора.

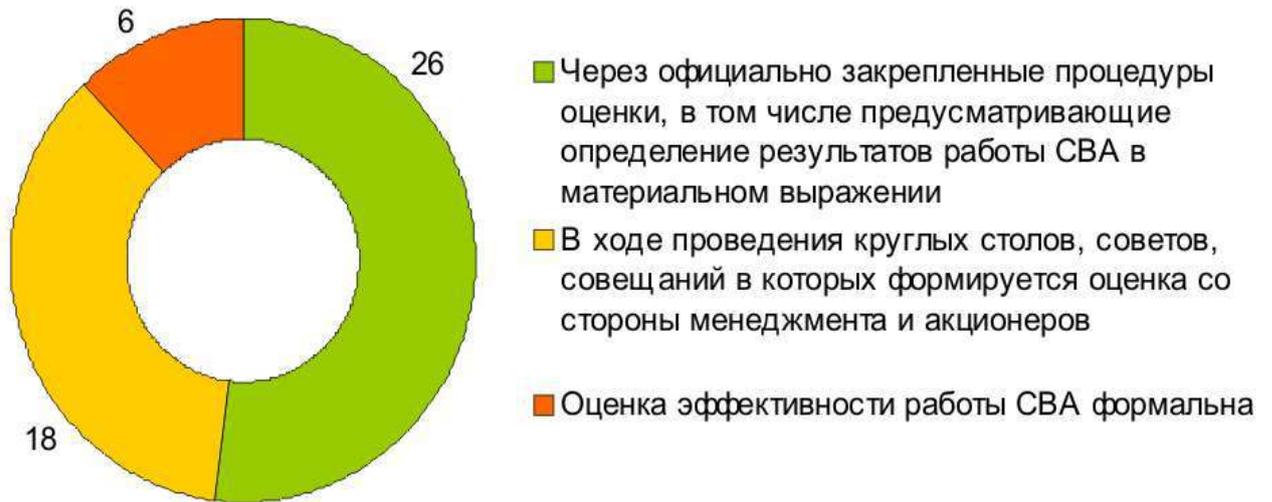


Рисунок 8 – Способы оценки результатов работы службы внутреннего аудита⁷⁸

Подходы к оценке эффективности работы службы внутреннего аудита различны, но, как правило, имеют свои четкие регламенты и процедуры. В то же время более половины компаний не имеют официально закрепленных процедур оценки эффективности внутреннего аудита, в связи с чем вопрос оценки работы службы внутреннего аудита налоговых обязательств является актуальным для исследования.

Последним вопросом опросного листа была оценка эффективности риск-ориентированного подхода во внутреннем аудите налоговых обязательств. Большинство компаний-респондентов, внедривших или внедряющих риск-ориентированный внутренний аудит, считают, что его необходимо совершенствовать (рисунок 9). Этот вывод подтверждается и ответами на остальные вопросы анкеты.

⁷⁸ Рисунок автора.

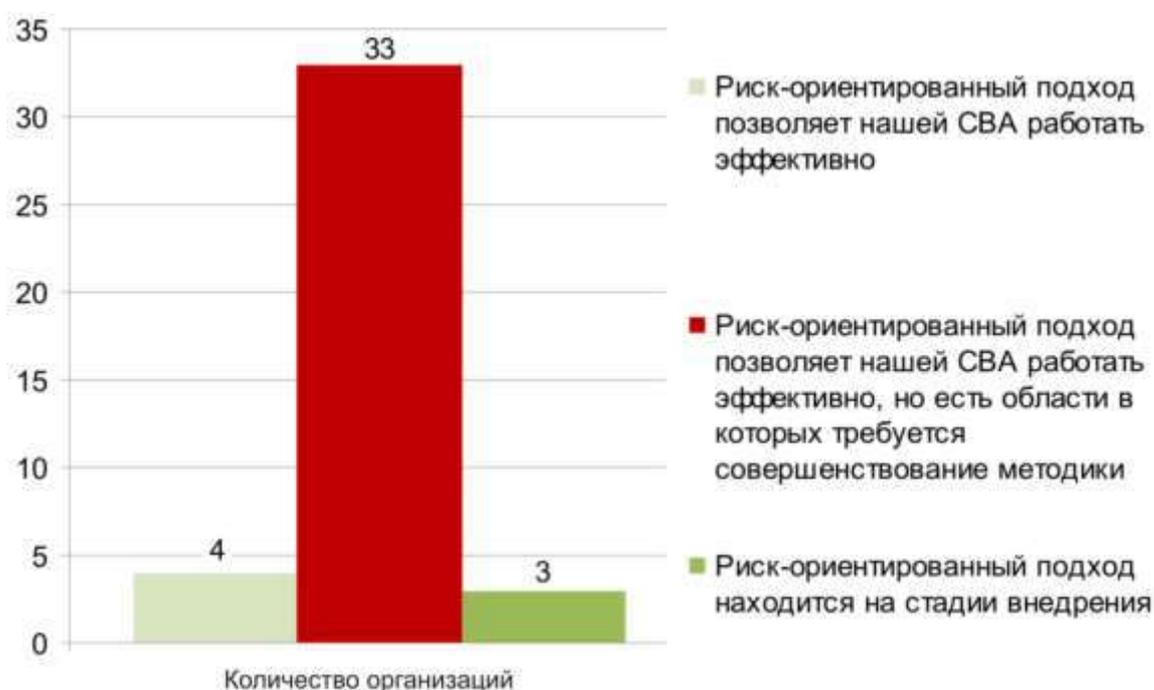


Рисунок 9 – Оценка текущей практики применения риск-ориентированного подхода во внутреннем аудите⁷⁹

На основании обобщения существующих тенденций развития внутреннего аудита, а также с учетом практических и теоретических сложностей организации и проведения внутреннего аудита налоговых обязательств, вскрытых путем анкетирования, можно сделать следующие выводы.

Функциональное значение внутреннего аудита налоговых обязательств, также как и требования к его эффективности растет. Это свидетельствует о необходимости проведения исследования существующих практик внутреннего аудита налоговых обязательств, обобщения опыта компаний и разработки общей системы внутреннего аудита налоговых обязательств. В то же время следует констатировать недостаточность внимания к стандартизации внутреннего аудита налоговых обязательств, что обуславливает необходимость выработки единого методического инструментария внутреннего аудита налоговых обязательств.

Как показали результаты опроса, разработка глубокой и всесторонней методики внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода востребована бизнесом. Более 80 % респондентов-

⁷⁹ Рисунок автора.

компаний проявили заинтересованность в совершенствовании собственных служб внутреннего аудита.

Таким образом, дальнейшее развитие внутреннего аудита налоговых обязательств необходимо осуществлять по следующим основным направлениям:

- рост функционального значения службы внутреннего аудита;
- поиск скрытых резервов оптимизации налоговой нагрузки;
- использование риск-ориентированного подхода;
- повышение эффективности внутреннего аудита;
- создание стандарта по внутреннему аудиту налоговых обязательств;

б) Формирование мощных информационных систем, способствующих увеличению эффективности службы внутреннего аудита;

Следовательно, тенденции развития внутреннего аудита налоговых обязательств обусловлены эволюционными экономическими процессами, которые требуют от внутреннего налогового аудита роста его функционала, приводят к всё большей стандартизации и информатизации процессов, заставляют службы аудита искать решения в области сокращения налоговой нагрузки, работать над оптимизацией рисков.

При этом целесообразно исследовать практику применения риск-ориентированного подхода за рубежом, принять во внимание и усовершенствовать иностранный опыт.

2.2. Практика применения внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода за рубежом

Совершенствование внутреннего аудита налоговых обязательств невозможно без изучения зарубежного опыта, сложившегося в разных странах. Во всем мире налоговые обязательства предприятия являются важнейшим объектом контроля и аудита, связанным с высоким уровнем рисков учетного и управленческого характера. Такие развитые страны как США, Япония, Германия, Великобритания и другие страны Европейского союза отличаются тем, что налоговые поступления

в бюджеты этих стран традиционно носят характер приоритетных. Так, в Японии доходы государственного бюджета в части налогов с физических и юридических лиц составляют 85 % – 90 % (один из самых высоких показателей в мире). Стимулирующая и фискальная функции налогов играют в них особую роль, что предопределяет высокий уровень налогового контроля, система, процедуры и методы которого постоянно развиваются и как следствие, возникает область повышенного риска для предприятия в части соблюдения налогового законодательства. В странах Европейского союза и развитых странах азиатского региона характерно наличие также и внутреннего финансового и налогового контроля, осуществляемого предприятиями самостоятельно. Однако данная функция была присуща традиционно финансовым службам, при этом бухгалтерская служба помимо выполнения процедур подготовки учетной информации в редких случаях осуществляла контроль и внутренний аудит. Выделение внутреннего аудита налоговых обязательств в самостоятельный контрольный подпроцесс с закреплением за ним «владельца процесса» (организационно-структурной единицы или самостоятельной внутренней службы аудита) не было характерно в существенных масштабах практически до конца XX века даже в странах с развитой практикой учета и аудита (США, Великобритания, Германия, Франция, Япония).

Существенные изменения в области развития внутреннего аудита и контроля произошли в начале 2000-х годов, что сопряжено с рядом таких причин как:

- активное развитие и внедрение в большинстве стран мира международных стандартов аудита, повышение роли внешнего и внутреннего аудита ввиду произошедших мировых финансовых кризисов, повлекшие ослабление доверия к внешним институтам аудита и стимулирование реформ в этой сфере;

- активное развитие институтов регулирующих стандартов и инструментов менеджмента, основанного на концепции риск-ориентированного подхода в управлении в условиях непрерывно растущих глобальных рисков бизнеса (политического, экономического, финансового, экологического и других типов);

- развитие вненациональных стандартов регулирования внутреннего аудита как самостоятельной отрасли знания и практической деятельности на междуна-

родном уровне, перед которыми была сформулирована цель разработки единых концептуальных подходов к пониманию внутреннего аудита, методологии внутреннего аудита, его организационным и институциональным аспектам, а также единообразию процедур его проведения, которые были бы понятны в международном масштабе.

В целом в сфере аудита в развитых странах и ряде развивающихся стран следует отметить в качестве ключевой тенденции активное внедрение и использование риск-ориентированного подхода. Данные процессы происходили параллельно как в сфере внешнего аудита, регулируемого со стороны международных стандартов аудита и контроля, так и в сфере становления и международной стандартизации внутреннего аудита как самостоятельной области контроля. Подход МСА основан на концепции аудиторского риска и тех процедурах его определения, которые закреплены в указанных стандартах. Оценка аудиторского риска путем анализа систем внутреннего контроля предприятия тесно увязывает внешний и внутренний аудит налоговых обязательств, налоговый контроль и предопределяет выработку методики осуществления контроля и аудита на всех стадиях проверки во внешней и внутренней контрольной среде. Использование рисков как базовых точек отсчета при определении характера, сроков применения и объемов использования аудиторских процедур находится в стадии становления и в международном опыте в части отдельных стран, обладающих собственными особенностями системы налогообложения, уровнем развития государственного налогового контроля и аудита, потенциалом квалификации аудиторов и специалистов учета и контроля.

Современной особенностью внутреннего контроля налоговых обязательств в развитых странах является акцент на выявление рисков и построение прогнозов возможных негативных событий при построении учетных моделей и реализации процесса налогообложения и взаимодействия с внешними контролирующими органами. Этот подход принципиально отличает модели внешнего аудита и ревизии как способов проверки и обеспечения достоверности исторического учета. Риск-ориентированный подход первоначально закреплен в МСА как базовый. Однако

наиболее существенными с позиции развития внутреннего аудита является создание самостоятельных институциональных структур (Международный институт внутренних аудиторов), занимающихся выработкой стандартов и регламентов внутреннего аудита. В числе таких стандартов основными являются Международные стандарты профессиональной практики внутреннего аудита (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) (IPPF)). Данные стандарты изложены как принципы и закрепляют общие подходы к организации системы внутреннего аудита и проведению его на предприятии.

Обеспечивается взаимосвязь с Международными стандартами аудита публичной отчетности, что проявляется в использовании принципа «сочетания анализа рисков на уровне таких стандартов как:

– МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»;

– МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»;

– МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов»;

– МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»⁸⁰.

Ситуация в современном аудите свидетельствует об определенном кризисе доверия со стороны пользователей финансовой отчетности, вызванном чередой скандалов с участием известных аудиторских фирм.

Особое значение это имеет в сфере налогообложения и формирования налоговых обязательств, где уровень мошенничества, сокрытия налогов и схем ухода от налогообложения в форме как офшоров, так и напрямую незаконных сделок традиционно высок и в развитых и в развивающихся странах. Вышеизложенное повышает роль внутреннего аудита и систему внутреннего контроля в сфере предупреждения нарушений налогового законодательства при соблюдении финансовых интересов компании.

⁸⁰ Министерство финансов РФ [Электронный ресурс] : официальный сайт // Министерство финансов РФ. – 2016. – Режим доступа: http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fokons_msfo.

Для развития инструментов и институтов внутреннего аудита характерна ведущая роль таких стран как Великобритания и США и сохранения распространения в глобальном масштабе тенденции использования англо-американской модели и подходов к формированию отчетности и аудиту. Так, наряду с распространением международных стандартов внутреннего аудита (Внутренний контроль – Интегрированная модель) в США был принят так называемый закон Сайрбенса – Оксли (2002 г.), существенно ужесточивший требования к финансовой публичной отчетности (при представлении ее на рынках ценных бумаг). Однако в основе закона лежит именно риск-ориентированный подход и оценка система внутреннего контроля, что позволило этому документу, являющемуся национальным регулирующим стандартом США, стать значимой компонентой в сфере международного регулирования внутреннего аудита предприятий по всему миру.

Развивающаяся в США, Австралии, Японии и ряде стран Европейского Союза практика внешнего и внутреннего аудита на базе риск-ориентированного контроля, сопряженная с наметившейся тенденцией ужесточения налогового контроля практически во всех странах мира противодействию «отмыванию» доходов, в том числе полученных незаконным путем, отказом от офшорных зон и повышением уровня интеграции органов государственного контроля поставила перед наукой аудита и контроля задачи проведения комплексных научно-практических разработок, способных учесть существенные риски и аспекты внутреннего контроля налоговых обязательств, что позволит вовлечь предприятия в общий процесс обеспечения достоверности и законности налогообложения и, с другой стороны, обеспечить предприятие инструментами защиты собственных финансовых интересов при взаимодействии с внешней контрольной средой.

Обобщая сказанное, сформируем основные причины активного развития внутреннего риск-ориентированного налогового аудита за рубежом (рисунок 10).



Рисунок 10 – Причины активного развития риск-ориентированного внутреннего аудита налоговых обязательств за рубежом⁸¹

Активное внедрение риск-ориентированного внутреннего аудита налоговых обязательств за рубежом предопределяет необходимость частных исследований и прикладных разработок методического обеспечения проведения внутреннего аудита налоговых обязательств на уровне Российской Федерации и частных российских организаций.

В области внутреннего аудита налоговых обязательств следует отметить наиболее актуальные области:

– контроль внешней среды (изменения нормативно-правовой базы, процедур внешнего налогового контроля, изменения налогового «климата» на национальном и международном уровне, контроль контрагентов в части соблюдения

⁸¹ Рисунок автора.

ими налоговых законодательств, выявление рисков «скрытых» незаконных схем и цепочек неплательщиков, которые зачастую не видны предприятию при работе с конечным их представителем, выявление административных и иных рисков в области налогообложения);

– контроль внутренней среды (формирование системы внутреннего контроля налоговых обязательств, выделение центров ответственности и корректное делегирование полномочий контроля и аудита среди служб предприятия);

– внутренние налоговые расчеты и платежи, формирование учетно-аналитического обеспечения их реализации;

– аудит системы подготовки и представления сведений о налоговых обязательствах и расчетах в отчетности финансового, управленческого и налогового назначения;

– внутренний аудит систем налогового планирования и налоговой оптимизации (выявление налоговых рисков, оказывающих влияние на эффективность деятельности предприятия, резервов и потенциала использования стимулирующей функции налогообложения для конкретного предприятия, например стимулирования инвестиционной деятельности и т.д.).

Исследование опыта зарубежных тенденций в части принципов и методики аудита налоговых обязательств позволяет констатировать смещение подходов к определению внутреннего аудита в сторону управления налоговыми рисками и предупреждения указанных рисков в перспективе.

В таблице 2.2 приведена сравнительная характеристика подходов к определению внутреннего аудита налоговых обязательств, основанных на международном риск-ориентированном подходе.

Как видно из данных таблицы, практика внутреннего аудита на основе риск-ориентированного подхода охватывает существенно большие области контроля и более активно влияет на эффективность функционирования предприятия в целом. Анализ международного опыта свидетельствует, что риск-ориентированный внутренний аудит налоговых обязательств востребован и активно развивается,

поскольку ориентирован на повышение эффективности процесса управления налогообложением.

Таблица 2.2 – Сравнительная характеристика подходов к определению внутреннего аудита налоговых обязательств⁸²

Параметр	Традиционный подход к внутреннему аудиту	Риск-ориентированный подход к внутреннему аудиту (характерен для развитых стран, использующих IPPF)
Объект	В основном область налоговых расчетов и историческая учетная информация по налоговым обязательствам	Области внутренней и внешней контрольной среды, выявление и прогнозирование налоговых рисков, влияние налогообложения на эффективность деятельности предприятия в целом
Ориентация	Предотвращение налоговых правонарушений и злоупотреблений	Повышение эффективности процесса управления налогообложением и формированием налоговых обязательств на основе оценки уровня рисков бизнес-процессов и предприятия в целом
Задачи	Реализация функций ревизии и проверка части финансовой отчетности в отношении налоговых обязательств	Реализация функций и задач по оценке вероятных рисков нарушений в области формирования налоговых обязательств, оценка эффективности процессов управления налогообложением в рамках предприятия, мониторинг и выявление резервов повышения эффективности с позиций налогообложения
Периодичность	Периодический характер	Текущий, систематический, длительный характер
Инициаторы	Органы внешнего налогового контроля, финансовый директор, главный бухгалтер	Органы внешнего налогового контроля, финансовый директор, главный бухгалтер, финансовый менеджмент компании, службы внутреннего аудита и контроля

Однако российская практика ведения внутреннего аудита пока еще недостаточно использует риск-ориентированный подход. В связи с этим возникает необходимость дальнейшего его исследования, в частности, во внутреннем аудите налоговых обязательств. Учитывая международный опыт в этом направлении, в отечественной практике надлежит разрабатывать и систематизировать процедуры, новые инструменты и механизмы организации внутреннего налогового аудита.

⁸² Составлено автором.

2.3. Концептуальный подход к риск-ориентированному внутреннему аудиту налоговых обязательств

В настоящее время единый подход к внутреннему аудиту налоговых обязательств не выработан. Методический инструментарий внутреннего аудита налоговых обязательств требует исследования и разработки. В условиях недостаточности методического инструментария внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода, а также растущей необходимости его стандартизации актуальной является разработка нового научно-методического подхода. В этой связи представляется целесообразным разработать общий концептуальный подход к внутреннему аудиту налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода.

Концептуальный подход к внутреннему аудиту налоговых обязательств является основой будущей концепции внутреннего аудита и позволяет взглянуть на внутренний аудит налоговых обязательств как на взаимосвязанную систему теоретических основ и практических методик, отвечающую требованиям организационной логики и функциональности. Сформированный нами концептуальный подход к внутреннему аудиту налоговых обязательств представлен на рисунке 11.

При разработке концептуального подхода к риск-ориентированному внутреннему аудиту налоговых обязательств учитывались следующие позиции.

1. Российское законодательство о налогах и сборах, включая региональное и местное регулирование.
2. Модель службы внутреннего аудита. Под моделью понимается существующий в организации порядок организации службы внутреннего аудита: выполнение внутреннего аудита сотрудником фирмы, внутренний аудит как надстройка над бизнесом или аутсорсинг.
3. Принципы и функции внутреннего аудита налоговых обязательств.
4. Налоговые риски, которые определяются в соответствии с картой рисков.

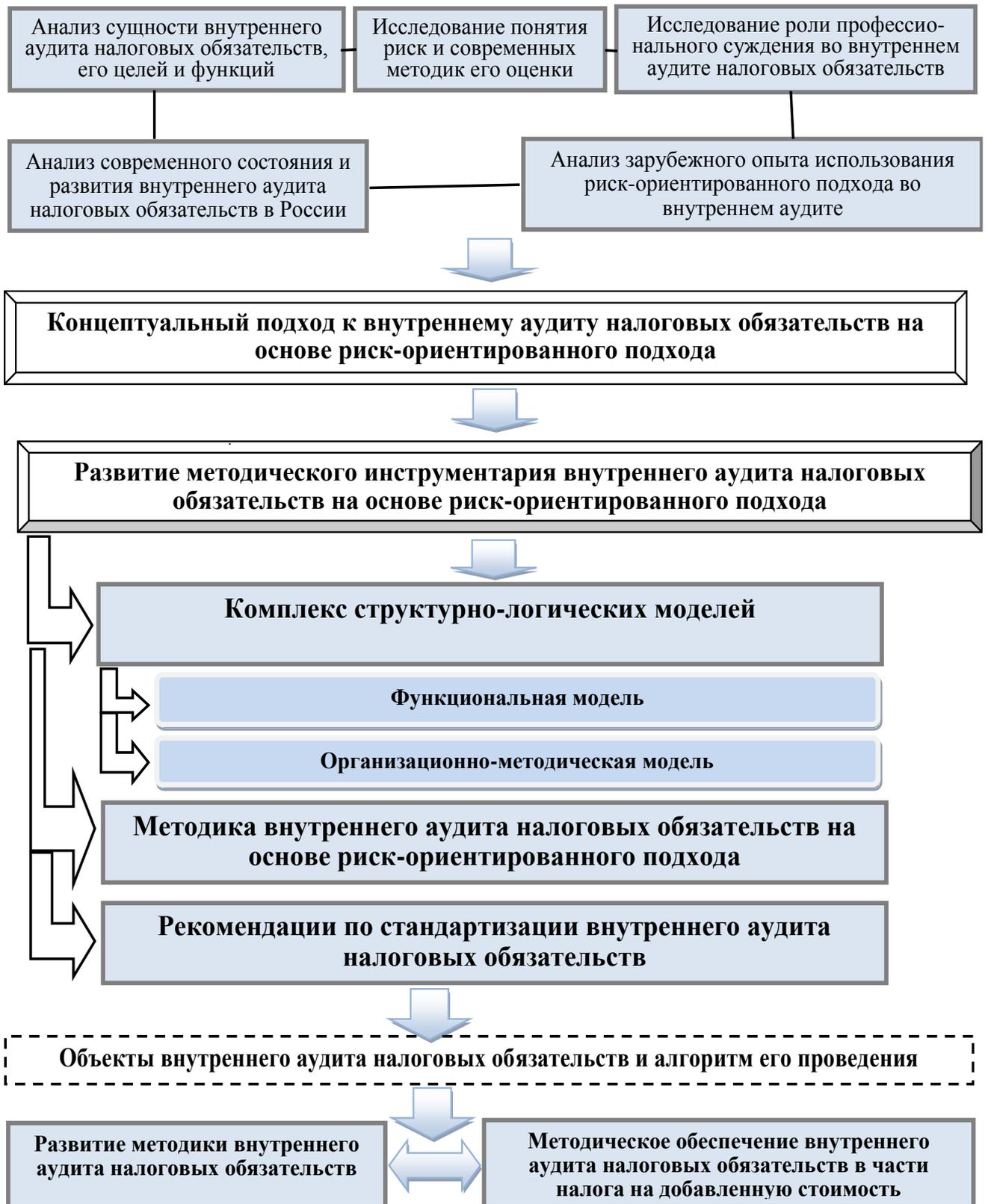


Рисунок 11 – Концептуальный подход к риск-ориентированному внутреннему аудиту налоговых обязательств⁸³

⁸³ Рисунок автора.

Внутренний аудит налоговых обязательств, являясь частью внутреннего аудита, должен содержать элементы, описанные в национальных стандартах внутреннего аудита. Вместе с тем методика внутреннего аудита должна учитывать специфичные цели менеджмента в области налоговых обязательств, а также возможные налоговые риски и причины их образования.

Теоретической основой концептуального подхода к внутреннему аудиту налоговых обязательств являются результаты проведенного исследования комплекса ключевых положений, определяющих общую направленность, архитектуру и преемственность исследования: сущность внутреннего аудита налоговых обязательств, роль профессионального суждения, понятие «риска» как ключевой категории внутреннего аудита, а также анализ современного состояния внутреннего аудита налоговых обязательств в России и за рубежом.

Для формирования концептуального подхода в ходе исследования проведен анализ 46 существующих дефиниций термина внутренний аудит налоговых обязательств. На основании изучения трудов отечественных и зарубежных ученых, нормативно-правовых актов выявлены основные подходы к определению данного понятия. Систематизируя различные точки зрения на определение изучаемого объекта (служба, подразделение организации; способ оценки и проверки деятельности организации; совокупность аудиторских услуг; оценка эффективности СМК; консалтинговая деятельность; система контроля; элемент системы внутреннего контроля; составная часть общего аудита) выработаны следующие основные критерии, на базе которых возможно подойти к формулировке понятия внутренний аудит налоговых обязательств. А именно, его процессуальный характер, в рамках которого осуществляется обработка ключевой информации по всем аспектам хозяйственно-экономической деятельности компании (с помощью инструментария для обобщения и анализа данных в области налогообложения); направленность на оценку качества системы внутреннего контроля в целом, ее способности влиять на риски; а также целевая установка на аналитику того, насколько эффективно разработан контроль правильности и своевременности исчисления и

уплаты налогов и сборов в организации, насколько следует данным требованиям персонал и менеджмент, насколько продуктивна налоговая стратегия.

На основании указанных критериев можно дать авторское определение внутреннего аудита налоговых обязательств, где под налоговыми обязательствами понимаются правоотношения, которые выступают как основной канал реализации норм налогового права и закрепляют модель поведения участников налоговых отношений.

Таким образом, внутренний аудит налоговых обязательств есть особая подсистема внутреннего контроля бизнес-процессов, прямо или косвенно связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов, призванная выявить и оценить факторы риска и предоставить независимые и объективные гарантии и консультации с целью оказания помощи органам управления организации в осуществлении эффективного контроля над процессом исчисления и уплаты налогов и сборов и налоговой оптимизации.

Для подкрепления теоретических оснований в процессе формирования концептуального подхода выявлен широкий диапазон функций внутреннего аудита налоговых обязательств (ряд специфических задач данной службы, связанных с налоговой отчетностью, налогооблагаемой базой, налоговыми льготами, обязательствами, налоговыми последствиями, налоговым планированием), который предопределил расширенное применение профессионального суждения.

На основании анализа двадцати определений понятия «профессиональное суждение», предложенных ведущими отечественными учеными-теоретиками и практиками, выявлен ряд особенностей, которые необходимо учитывать при экспертных оценках, обозначены условия, при наличии которых аудитору требуется использовать профессиональное суждение, показаны этапы формирования профессионального суждения в финансовой отчетности.

Аналитический подход к раскрытию исторической эволюции роли профессионального суждения, предпринятый в рамках концептуального подхода дал возможность выявить важную роль профессионального суждения, которое формируется под влиянием различных факторов и условий, коренным образом влия-

ющего на принятие решений и корректность выносимых аудиторами суждений, его специфические особенности в области внутреннего налогового риск-ориентированного аудита, такие как нацеленность на построение эффективной налоговой функции, а также прогностический характер, в контексте которого возможно представить перспективы осуществления тех или иных бизнес-процессов.

В связи с тем, что при проведении внутреннего аудита налоговых обязательств важное значение приобретает формирование профессионального суждения, для целей развития теоретической основы предлагаемого концептуального подхода смоделированы и укрупненно сгруппированы ситуации, при которых необходимо формирование разноцелевых видов профессионального суждения внутреннего аудитора налоговых обязательств, обоснована важность соответствия применения того или иного образца, служащего для оценочного отражения комплексных и спорных хозяйственных операций, сложившихся в бизнес-процессе. В результате проведенного анализа существующих определений профессионального суждения и особенностей его применения на практике, дано определение рассматриваемого понятия.

«Профессиональное суждение аудитора при проведении внутреннего аудита налоговых обязательств можно охарактеризовать как обоснованное суждение, высказанное в условиях неопределенности законодательства при квалификации, классификации и оценке свершившихся или потенциальных фактов хозяйственной жизни для целей формирования достоверной налоговой отчетности и (или) достижения краткосрочных и долгосрочных целей и задач хозяйствующего субъекта.

Данное определение отличается ориентацией на цели формирования профессионального суждения аудитора, а именно отражение одновременно двух принципов проведения внутреннего аудита налоговых обязательств (формирование достоверной налоговой отчетности и эффективности деятельности организации с точки зрения налогообложения), обозначение условий, определяющих необходимость его применения (неопределенность регулирующих правил при квалифика-

ции, классификации и оценке фактов хозяйственной жизни для целей формирования налоговой отчетности, неопределенность налогового законодательства и правоприменительной практики), а также принципов и допущений, на которых оно должно быть основано»⁸⁴.

Одним из ключевых концептуальных положений, определяющих общую направленность исследования внутреннего аудита налоговых обязательств, стали результаты сравнительных характеристик эффективности различных подходов, подтверждающих прогрессивность и обоснованность применения риск-ориентированного способа ведения данного вида аудита в современных экономических условиях. Состоятельность риск-ориентированного метода подтверждена изучением степени освоения внутреннего налогового аудита хозяйствующими субъектами в России и определением векторов его развития в современном экономическом пространстве.

При формировании концептуального подхода к риск-ориентированному внутреннему аудиту налоговых обязательств дано определение рисков и факторов риска, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов. В этом контексте была подчеркнута отличительная особенность внутренних налоговых рисков – их прямая взаимосвязь с итоговым экономическим результатом. Поиск нарушений налогового законодательства, с одной стороны, и с другой, – стремление менеджмента к оптимизации налоговой нагрузки, приводит к тому, что процесс анализа налоговых рисков коммерческих организаций и рисков самого аудиторского проекта становится важнейшим инструментом в методологии внутреннего налогового аудита.

Риск-ориентированный подход в рамках предлагаемого концептуального подхода дает возможность проследить четкую взаимосвязь между процессами, рисками, контролем, возможностями и рекомендациями. В этой связи в рамках концептуального подхода предложены методы оценки налоговых рисков, а также

⁸⁴ Гринченко К. А. Исследование термина «профессиональное суждение» в теории и практике внутреннего аудита налоговых обязательств : материалы конференции / К. А. Гринченко // Инновационная экономика: II Международная научная конференция [г. Казань]. – 2015. – № 10. – С. 56 – 65.

определены факторы, влияющие на их образование. В контексте формирования концептуального подхода разработана карта налоговых рисков. Работа с факторами риска, методами обнаружения и оценки рисков и их предотвращения логично направило ракурс исследовательского внимания на объекты внутреннего налогового аудита. Выделение и структурирование объектов налоговых обязательств дало возможность сформировать тактику проведения аудита, то есть позволило рассмотреть технологию аудита, детализировать процесс, предложить новые элементы методики внутреннего налогового аудита.

Также при формировании концептуального подхода предпринято рассмотрение существующего состояния и тенденций развития внутреннего аудита налоговых обязательств. В целях выявления основных направлений совершенствования существующих методик внутреннего аудита, проведено анкетирование 50 российских компаний различных отраслей народного хозяйства, в которых в той или иной степени присутствует служба внутреннего аудита. Как показали результаты опроса, разработка методики внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск-ориентированного подхода востребована бизнесом. Более 80% респондентов проявили заинтересованность в совершенствовании собственных служб внутреннего аудита, что, в свою очередь, связано с усложнением нормативно-правового регулирования и государственной политики в области налогового права, безопасности, конфиденциальности данных. Сложившаяся экономическая ситуация знаменует собой переход аудита в среду управления рисками и поиска возможностей сокращения затрат, в целом показывает рост функционального значения внутреннего аудита налоговых обязательств в России. В связи с этим выявлена тенденция развития внутреннего налогового аудита, в рамках которой подчеркнуто, что применение риск-ориентированного подхода в процессе оптимизации налоговой стратегии требует оснащения аудиторской службы соответственными информационными системами, мероприятий и реформ, направленных на повышение квалификации кадров, что должно купировать неразвитость возможности привлечения «внешних» внутренних аудиторов (косорсинга), отсутствие должного уровня коммуникаций с управленческой командой. Уровень про-

фессионализма внутреннего аудитора налоговых обязательств напрямую связан с владением и оперированием широким контентом знаний в различных областях, в том числе и в области налогового законодательства. Однако следует признать, что на сегодняшний день на российском рынке отсутствуют информационные системы, способные автоматизировать процессы доступа к различным видам информационного продукта, помогающие повысить эффективность работы служб внутреннего аудита. Таким образом, оптимизация и разработка отечественных информационных систем является следующей тенденцией развития внутреннего аудита налоговых обязательств.

В ходе формирования концептуального подхода выявлена тенденция к стандартизации внутреннего аудита налоговых обязательств, которая объясняется, в первую очередь, недостаточно разработанной теоретической базой, которая учитывала бы обобщение аудиторской практики в России, а также за рубежом.

При выработке концептуального подхода учитывалось то обстоятельство, что система, процедуры и методы налогового контроля постоянно развиваются и, как следствие, возникает область повышенного риска для предприятия в части соблюдения налогового законодательства, что, в свою очередь, влечет за собой увеличение востребованности внутреннего налогового аудита и как инструмента контроля налоговых расчетов и платежей и, одновременно, как инструмента учетно-аналитического обеспечения и консультирования. В связи с этим появляется необходимость совершенствования внутреннего аудита налоговых обязательств: внутренние аудиторы формулируют новые риски, начинают использовать новые источники информации, разрабатывают новые аналитические процедуры. Налоговый риск становится ключевым элементом налогового планирования. Необходимость внедрения риск-ориентированного подхода к внутреннему налоговому аудиту является важнейшей тенденцией развития внутреннего аудита налоговых обязательств в настоящее время. Современной особенностью внутреннего контроля налоговых обязательств в развитых странах зарубежья является также акцент на выявление рисков и построение прогнозов возможных негативных собы-

тий при формировании учетных моделей и реализации процесса налогообложения и взаимодействия с внешними контролирующими органами.

Таким образом, проведенный анализ сущности налоговых обязательств, его целей, функций, исследование роли профессионального суждения во внутреннем аудите налоговых обязательств, анализ современного состояния и развития внутреннего аудита налоговых обязательств в России и практики применения риск-ориентированного подхода за рубежом позволили уточнить терминологию, выявить основные тенденции и перспективные направления развития внутреннего аудита налоговых обязательств, что составило теоретическую основу предлагаемого концептуального подхода.

Выявленные в ходе исследования основные тенденции и перспективные направления развития внутреннего аудита налоговых обязательств позволили обосновать необходимость развития методического инструментария внутреннего аудита налоговых обязательств в рамках предлагаемого концептуального подхода.

В таблице 2.3. дана подробная характеристика концептуального подхода к внутреннему риск-ориентированному аудиту налоговых обязательств в разрезе каждого из ее элементов, которые включены в алгоритм достижения цели (налоговой эффективности).

Предложенная концептуальная идея основана на изучении, систематизации и переосмыслении существующих исследований в области внутреннего аудита в совокупности с практическими разработками. Концептуальный подход основан на методическом оформлении риск-ориентированного внутреннего аудита, способствующему эффективному формированию плана работы службы внутреннего аудита.

Таблица 2.3 – Элементы концептуального подхода к внутреннему риск-ориентированному аудиту налоговых обязательств⁸⁵

Элементы концепции	Характеристика
1. Понятие внутреннего аудита налоговых обязательств	Внутренний аудит налоговых обязательств – это система внутреннего контроля исполнения налоговых обязательств организации, заключающаяся в предоставлении независимых и объективных гарантий и консультаций по проверке и оценке бизнес-процессов, направленных на исполнение налоговых обязательств в полном объеме, а также формирование связанной с этим отчетности
2. Профессиональное суждение во внутреннем аудите налоговых обязательств	Профессиональное суждение аудитора при проведении внутреннего аудита налоговых обязательств – обоснованное суждение, высказанное в условиях неопределенности налогового законодательства при квалификации, классификации и оценке фактов хозяйственной жизни с точки зрения налогового законодательства и сложившейся правоприменительной практики для целей формирования достоверной налоговой отчетности, основанной на доступной информации, а также особенностях функционирования хозяйствующего субъекта, его целях и задачах
3. Риск во внутреннем аудите налоговых обязательств	Налоговые обязательства предприятия являются важнейшим объектом контроля и аудита, связанным с высоким уровнем рисков учетного и управленческого характера Налоговый риск связан как с исполнением предприятием своих налоговых обязательств, так и с соблюдением законных интересов налогоплательщика в сохранении и обеспечении собственных экономических интересов
4. Содержание внутреннего аудита налоговых обязательств	Процесс внутреннего аудита налоговых обязательств организации представляет собой подпроцесс внутреннего аудита, призванный осуществлять контроль законности и эффективности уплаты налогов и сборов, а также достоверности отражения налоговых обязательств в налоговом учете
5. Сущность внутреннего аудита налоговых обязательств	Снижение рисков доначислений налогов и сборов, оптимизация налогообложения
6. Цель и задачи внутреннего аудита налоговых обязательств	<ol style="list-style-type: none"> 1. Мониторинг и оценка системы внутреннего контроля налоговых обязательств. 2. Исследование финансовой и управленческой информации, соблюдения налогового и бухгалтерского законодательства. 3. Аудит экономичности, эффективности и результативности процесса налогообложения
7. Объекты внутреннего аудита налоговых обязательств	<ol style="list-style-type: none"> 1. Учетный процесс: <ul style="list-style-type: none"> – налоговые расчеты и уплата налогов; – формирование информации о налоговых обязательствах и расчетах по ним во внешней отчетности; – формирование информации о налоговых обязательствах и расчетах по ним во внутренней отчетности.

⁸⁵ Составлено автором

Продолжение Таблицы 2.3

Элементы концепции	Характеристика
	<p>2. Контрольный процесс:</p> <ul style="list-style-type: none"> – организация и функционирование системы внутреннего контроля налоговых расчетов; – организация и функционирование системы внутреннего контроля качества учетной информации в части налоговых обязательств; – организация и функционирование системы внутреннего контроля налоговых обязательств. <p>3. Процесс планирования с целью налоговой оптимизации:</p> <ul style="list-style-type: none"> – налоговое планирование; – налоговое планирование с целью оптимизации налогообложения. <p>4. Менеджмент:</p> <ul style="list-style-type: none"> – организация и управление налоговыми расчетами; – организация процесса планирования и распределения ответственности за достижение показателей эффективности
8. Функции внутреннего аудита налоговых обязательств	Представляется возможным выделить дискретные и циклические функции внутреннего аудита налоговых обязательств, которые, в свою очередь, могут быть разделены на гарантии и консультации
9. Система внутреннего аудита налоговых обязательств	<ol style="list-style-type: none"> 1. Субъект внутреннего аудита налоговых обязательств. 2. Объект внутреннего аудита налоговых обязательств. 3. Предмет внутреннего аудита налоговых обязательств. 4. Процедуры внутреннего аудита налоговых обязательств. 5. Поле внутреннего аудита налоговых обязательств. 6. Временное поле внутреннего аудита налоговых обязательств
10. Методика внутреннего аудита налоговых обязательств	<p>Методика внутреннего аудита налоговых обязательств должна быть построена в форме последовательного аудита:</p> <ul style="list-style-type: none"> - правильности и полноты исчисления и учета налоговых обязательств; - налогового планирования; - налоговой оптимизации; - налогового менеджмента.
11. Этапы внутреннего аудита налоговых обязательств	<ol style="list-style-type: none"> 1. Инициирование проведения процесса аудита и осуществление предварительного обследования объекта аудита (налоговые обязательства и расчеты по ним) 2. Планирование внутреннего аудита. 3. Проведение аудиторских процедур налоговых обязательств 4. Формирование результатов аудита. 5. Принятие решений по результатам аудита и оказание консультационной помощи. 6. Надзор за исполнением рекомендаций по результатам проверки
12. Стандартизация внутреннего аудита налоговых обязательств	Методика внутреннего аудита налоговых обязательств требует стандартизации в разрезе каждого из существенных для компании российских налогов
13. Оценка эффективности внутреннего аудита налоговых обязательств	Эффективность внутреннего аудита налоговых обязательств: представляется возможным определить через динамику двух независимых показателей: суммы экономических эффектов от деятельности службы и суммы налоговых доначислений и санкций

Предложенный концептуальный подход затрагивается в рекомендациях международных аудиторских организаций, косвенно прослеживается в МСФО. Тем не менее, подход остается слабо исследован на теоретическом уровне, не развит с точки зрения практической имплементации, что обуславливает формирование особых рекомендаций по стандартизации в рамках отдельных хозяйствующих субъектов. В этой связи смоделированы все этапы внутреннего аудита налоговых обязательств, а именно, был сформирован комплекс структурно-логических моделей организации и проведения внутреннего налогового аудита, включающих базовые направления проверки, такие как: внутренний аудит налогового планирования; внутренний аудит эффективности налоговой оптимизации; аудит соответствия принципу законности; аудит соблюдения принципа соотношения экономической эффективности и налогово-правовых рисков; аудит налогового менеджмента.

В рамках концептуального подхода развита методика внутреннего аудита налоговых обязательств на основе риск ориентированного подхода посредством взаимоувязки принципов, источников, процедур внутреннего аудита и разработки пакета рабочих документов внутреннего аудитора по таким направлениям проверки как: аудит соответствия законодательству порядка исчисления и уплаты в налогов и сборов; аудит системы внутреннего контроля налоговых обязательств и платежей; аудит эффективности налогового планирования с целью налоговой оптимизации; аудит налогового менеджмента.

В рамках концептуального подхода было предложено методическое обеспечение внутреннего аудита налога на добавленную стоимость на основе риск ориентированного подхода, включающее в себя: внутренний аудит правового и организационного соответствия (контроль внешней налоговой среды, контроль исполнения норм налогового права, оценка административных рисков и рисков участия в неправовых схемах налогообложения); внутренний аудит учетно-информационного соответствия (достоверность отражения налоговых обязательств в учете и отчетности, аналитической системе); внутренний аудит оптимальности и эффективности налогообложения (выявление налоговых рисков, ока-

зывающих влияние на эффективность деятельности предприятия, резервов и потенциала использования стимулирующей функции налогообложения).

При формировании концептуального подхода были разработаны рекомендации по стандартизации внутреннего аудита НДС на основе риск-ориентированного подхода, предусматривающие гармонизацию с МСФО, Международными стандартами внутреннего аудита и риск-менеджмента, концепцией COSO, и сформирован проект соответствующего стандарта, раскрывающий методику проверки с использованием комплекса аудиторских процедур, реализуемых в рамках риск-ориентированной модели проверки исчисления и уплаты НДС. Рекомендации основаны на базовых теоретических и методологических положениях концептуальной идеи, являются естественным продолжением и результатом исследования, раскрывающим методику осуществления данного процесса, а также способны иллюстративно представить целостную модель изучаемого объекта – внутреннего аудита налоговых обязательств.

Таким образом, теоретической базой концептуального подхода стали результаты проведенного в первой и второй главе диссертационного исследования анализа важнейших теоретических аспектов внутреннего аудита, позволившего дать толкование ключевых понятий (внутренний аудит налоговых обязательств, профессиональное суждение, налоговый риск); современных реалий, которые выявили практическую значимость, основные функции, современное состояние и главные тенденции развития внутреннего налогового аудита, наблюдаемые в экономике страны.

Указанная теоретическая платформа помогла сформировать генеральный концептуальный замысел внутреннего риск-ориентированного аудита налоговых обязательств, представленный в виде логичной взаимоувязки преемственных элементов, раскрывающих как стратегию действий, так и полноту детализации процесса.

Предложенный концептуальный подход в рамках развития методики внутреннего риск-ориентированного аудита налоговых обязательств позволяет использовать инструментарий внутреннего аудита налоговых обязательств как с

точки зрения проверки нормативно-правовых, формальных требований к исполнению налоговых обязательств, так и с позиции проверки и верификации используемых инструментов налогового планирования с целью налоговой оптимизации при минимизации рисков неэффективного налогообложения предприятия. Таким образом, все приведенные разработки направлены на повышение эффективности оказания аудиторских услуг, эффективности управления и способствуют принятию квалифицированных управленческих решений, развитию долгосрочного, эффективного функционирования организации.

ГЛАВА 3. РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ НА ОСНОВЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА

3.1. Внутренний аудит налоговых обязательств как часть системы внутреннего аудита

Ключевым элементом организационно-методического комплекса внутреннего аудита налоговых обязательств является комплекс структурно-логических моделей организации и проведения внутреннего аудита, ориентированный на его особенности и потребности пользователя. Внутренний аудит налоговых обязательств организации представляет собой подсистему внутреннего аудита организации в целом. В свою очередь, элементами внутреннего аудита являются:

- «а) мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля;
- б) исследование финансовой и управленческой информации;
- в) контроль экономности, эффективности и результативности, включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица;
- г) контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства»⁸⁶.

Служба внутреннего аудита налоговых обязательств является частью независимой системы внутреннего контроля, но находится на более низком иерархическом уровне. В этой связи на основе указанных компонентов внутреннего аудита возможно построение системы внутреннего аудита налоговых обязательств как части общеорганизационной системы внутреннего аудита.

В качестве приоритетов внутреннего аудита налоговых обязательств на предприятии, исходя из его содержания и особенностей, предлагается выделить:

⁸⁶ Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : офиц. текст : [приказ Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н; зарегестрир. Минюст РФ 7 июля 2010 г. № 17736] // КонсультантПлюс: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/CGI/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=102446>.

- внутренний аудит правового и организационного соответствия (контроль внешней налоговой среды, исполнения норм налогового права, оценка административных рисков и рисков участия в неправовых схемах налогообложения);
- внутренний аудит учетно-информационного соответствия (достоверность отражения налоговых обязательств в учете и отчетности, аналитической системе);
- внутренний аудит оптимальности и эффективности налогообложения (выявление налоговых рисков, оказывающих влияние на эффективность деятельности предприятия, резервов и потенциала использования стимулирующей функции налогообложения).

В работе предлагается функциональный подход к построению системы внутреннего аудита налоговых обязательств. Однако многообразие функций, рассмотренных в рамках второй главы диссертационного исследования, требует их дальнейшего обобщения и систематизации. Предлагается сгруппировать дискретные и циклические гарантирующие (подтверждающие) функции в зависимости от областей возникновения факторов риска: в области соблюдения требований налогового законодательства, требований учета, а также в области эффективности внутреннего контроля. Дискретные и циклические консультационные функции предлагается рассматривать в рамках особой функции обеспечения эффективности. Предложенная группировка наиболее понятна заказчикам внутреннего аудита налоговых обязательств.

На рисунке 12 приведена функциональная модель организации системы внутреннего аудита налоговых обязательств.

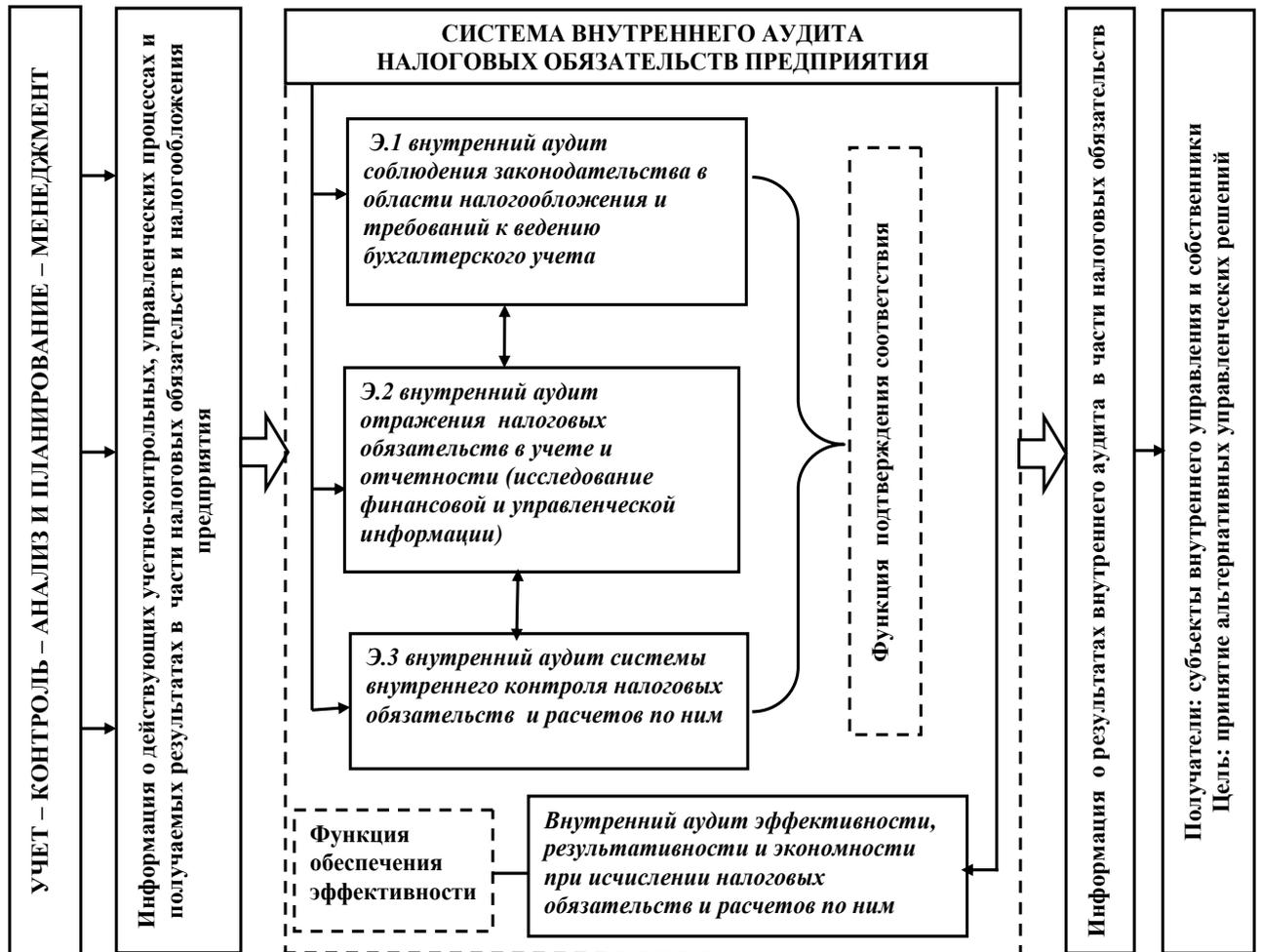


Рисунок 12 – Функциональная модель организации системы внутреннего аудита налоговых обязательств⁸⁷

Система внутреннего аудита налоговых обязательств сочетает в себе элементы и функции, реализуемые в ходе проведения аудиторской проверки и получаемые в ходе данной реализации информационные результаты.

Так, источниками информации, поступающей в систему внутреннего аудита, являются данные учета, контроля и анализа. Поступающая информация подлежит аудиторской проверке. В ходе проведения аудиторской проверки налоговых обязательств реализуются основные функции внутреннего аудита. Содержание и реализация функций осуществляется в рамках основных элементов системы внутреннего аудита. Итогом функционирования системы является информация о качестве учетно-контрольного процесса и его результатах в части налоговых обязательств.

⁸⁷ Рисунок автора.

Построение системы внутреннего аудита налоговых обязательств на практике в организации определяется как общеметодологическими подходами, закрепленными в стандартах и нормативных документах в области аудита, так и специфическими особенностями функционирования предприятия, целями управления, отраслевыми особенностями, состоянием и тенденциями развития внутренней контрольной среды, целями и задачами контроля.

Функции внутреннего аудита налоговых обязательств, выявленные и систематизированные в рамках настоящего диссертационного исследования, должны быть рассмотрены в контексте факторов возникновения риска и особой консультационной функции внутреннего аудита.

При определении состава и особенностей функций, присущих внутреннему аудиту, необходимо учитывать фундаментальные положения риск-ориентированного подхода. При реализации основных функций внутреннего аудита налоговых обязательств должны решаться ключевые задачи компенсации и управления основных рисков, возникающих в ходе уплаты налогов и отражения информации по ним в учетно-аналитической системе предприятия. Сравнение подходов к построению внутреннего аудита налоговых обязательств основанных на риск-ориентированном подходе свидетельствует о том, что практика внутреннего аудита охватывает существенно большие области и более активно влияет на эффективность функционирования предприятия в целом. Возникающие риски, связанные с исчислением и уплатой налогов, не ограничиваются только нарушением законодательства, но существует также широкая область рисков, связанных с коммерческой компонентой работы предприятия и оптимизацией оттока экономических выгод. На основании этого можно сделать вывод, что функции внутреннего аудита должны быть расширены и включать в себя также функции, связанные с обеспечением информацией об эффективности. Функции внутреннего аудита налоговых обязательств предлагается рассматривать в двух аспектах:

– обеспечение внутренних субъектов управления информацией о качестве учетно-контрольного процесса и его результатов в части формирования и уплаты налоговых обязательств, возникающих у предприятия как институционального

субъекта социально-экономической системы и участника государственного социального механизма;

– обеспечение внутренних субъектов управления информацией о качестве учетно-контрольного процесса и его результатов в части налоговых обязательств в целях обеспечения эффективности деятельности предприятия и достижения стратегических целей его развития.

В таблице 3.1 приведены основные функции внутреннего аудита налоговых обязательств.

Таблица 3.1 – Функции внутреннего аудита налоговых обязательств⁸⁸

Функция	Элементы
1. Обеспечение информацией о качестве учетно-контрольного процесса и его результатов в части налоговых обязательств	1.1. Внутренний аудит соблюдения законодательства в области налогообложения, ведения бухгалтерского учета. 1.2. Внутренний аудит отражения налоговых обязательств в учете и отчетности. 1.3. Внутренний аудит системы внутреннего контроля налоговых обязательств
2. Обеспечение внутренних субъектов управления информацией о налоговых обязательствах предприятия как субъекта коммерческой деятельности, целью которого является максимизация экономической выгоды	2.1. Внутренний аудит эффективности, результативности и экономности при исчислении налоговых обязательств и расчетов по ним. 2.2. Внутренний аудит экономности при исчислении налоговых обязательств и расчетов по ним

Внутренний аудит эффективности, результативности и экономности является одним из базовых элементов внутреннего аудита налоговых обязательств и может быть рассмотрен как самостоятельное направление аудита.

Внедрение и систематическое функционирование представленной выше системы внутреннего аудита налоговых обязательств требует организационного и методического инструментария. Наиболее оптимальным для разработки организационно-методической модели функционирования системы необходимо использовать такие подходы как стандартизация и регламентация. Стандарт внутреннего аудита налоговых обязательства как форма организации и последующей реализации процесса проверки является наиболее оптимальной и позволяет закрепить выработанные принципы, подходы и конкретные методики для применения их

⁸⁸ Составлено автором.

аудитором систематически. Это также дает возможность оценивать, проводить ретроспективный анализ применяемых методик и инструментов проверки, закрепить функции и ответственность в рамках структуры службы внутреннего аудита. Посредством стандартов внутреннего аудита возможно также осуществление регламентации подпроцессов и операций внутреннего аудита налоговых обязательств, что упрощает и унифицирует аудиторскую проверку.

В тоже время, принимая во внимание комплексность российской налоговой системы, стандарты внутреннего аудита должны быть адаптированы под хозяйственные условия каждой организации. Особенности адаптации стандарта требуют оформления в форме полных методических рекомендаций, которые должны быть частью разработанного стандарта.

Методика внутреннего аудита раскрывает приемы, процедуры и иной инструментарий, а также порядок их применения при проведении аудиторской проверки учетно-аналитической информации в части налоговых обязательств. Также к методическому блоку следует отнести методику оценки эффективности внутреннего аудита налоговых обязательств. Таким образом, помимо функциональной модели организации внутреннего аудита налоговых обязательств, взаимоувязывающей его функции и основные элементы, необходимо в рамках самостоятельной модели раскрыть особенности организации и регламентации проведения внутреннего аудита. В этих целях следует использовать организационно-методическую модель внутреннего аудита налоговых обязательств (рисунок 13), включающую в себя два основных блока.



Рисунок 13 – Организационно-методическая модель системы внутреннего аудита налоговых обязательств⁸⁹

Рассмотренные функции внутреннего аудита и организационно-методические аспекты определяют также и характер интерпретации внутреннего аудита как процесса, реализуемого во времени. Так, организационно-методическую модель внутреннего аудита налоговых обязательств, представленную выше, дополняет структурно-логическая модель проведения внутреннего налогового аудита. На рисунке 14 представлена цель процесса, направления его реализации и основные этапы проведения внутреннего аудита налоговых обязательств.

⁸⁹ Рисунок автора.



Рисунок 14 – Структурно-логическая модель проведения внутреннего аудита налоговых обязательств в коммерческой организации⁹⁰

В рамках первой функции внутреннего аудита налоговых обязательств осуществляются такие направления аудита:

- мониторинг и оценка системы внутреннего контроля налоговых обязательств;
- исследование финансовой и управленческой информации, соблюдения налогового и бухгалтерского законодательства.

⁹⁰ Рисунок автора.

В рамках второй функции внутреннего аудита налоговых обязательств осуществляется направление – аудит экономичности, эффективности и результативности процесса налогообложения.

Мониторинг и оценка системы внутреннего контроля предполагают исследование уровня организации внутреннего контроля налоговых обязательств и расчетов по ним, объем и способы проведения контрольных мероприятий, эффективность осуществляемого контроля в сфере налогообложения. Мониторинг предполагает реализацию систематического наблюдения за работой системы внутреннего контроля. К задачам мониторинга следует отнести:

- выявление сбоев в работе и оценка степени её соответствия целям и задачам организации;
- выявление резервов развития системы внутреннего контроля налоговых обязательств.

Исследование финансовой и управленческой информации, соблюдения налогового и бухгалтерского законодательства предполагает:

- обзорную проверку средств и способов, используемых для сбора, обобщения и представления информации по исчислению налогов и сборов;
- проверку составления отчетности, а также специфические запросы в отношении отдельных ее составляющих частей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур.

Аудит экономичности, эффективности и результативности процесса налогообложения представляет собой самостоятельное направление, которое требует специфических подходов и разработки специальных методик и инструментов аудита.

Под *внутренним аудитом экономичности* понимается комплекс контрольно-аналитических процедур по независимой, объективной оценке соблюдения принципа минимизации расходов, связанных с налоговыми обязательствами, а также издержками, понесенными в ходе осуществления расчетов и организации взаимодействия с внешними органами контроля и регулирования в области налогообложения.

К таким процедурам при проведении внутреннего аудита следует отнести:

- проверку сохранности и экономичного использования активов при уплате налогов и сборов;
- аналитические процедуры по выявлению резервов оптимизации расходов при налогообложении;
- аналитические процедуры по обоснованию мер и проектов оптимизации налогообложения.

Таким образом, *аудит экономичности* предусматривает изучение деятельности предприятия по следующим направлениям:

- насколько деятельность субъекта согласуется с нормативно-правовыми актами и положениями по обеспечению налоговых платежей, недопущению дополнительных, внеплановых расходов, связанных с несвоевременным или недобросовестным исполнением налоговых обязательств;
- исследование причин нерациональности и неэкономичности уплаты налогов (налоговое планирование, налоговые обязательства).

В ходе аудита результативности исследуется степень достижения запланированных целей (результатов), поставленных для разных уровней управления, решений конкретных задач и для разных временных отрезков.

Таким образом, внутренний аудит результативности предполагает аудит качественных и количественных показателей, достигнутых в ходе управления процессом налогообложения с целью выявления отклонений от плановых значений результативности, в том числе установленных в рамках налогового планирования.

Результативность и эффективность управления процессом налогообложения следует рассматривать во взаимосвязи, поскольку степень влияния налогообложения на эффективность деятельности предприятия является конечной целью (результатом) процесса управления налогообложением.

Под внутренним аудитом результативности предлагается понимать комплекс контрольно-аналитических процедур по независимой и объективной оценке степени достижения стратегических и текущих целей предприятия в части оптимизации налогового бремени и его влияния на показатели эффективности в целом,

совершенствования организационных процессов управления налогообложением, а также соответствия фактических результатов запланированным.

К таким внутренним аудиторским процедурам следует отнести:

- контрольные процедуры по анализу планов по налогообложению и соответствия их стратегии управления предприятием;
- контрольные процедуры по выявлению изменений внешней и внутренней среды и налоговых рисков;
- аналитические процедуры по оценке достигнутых показателей эффективности деятельности (финансовых и нефинансовых).

Внутренний аудит эффективности реализуется как комплекс контрольно-аналитических процедур по независимой, объективной оценке и верификации показателя, определяемого соотношением результата (эффекта) и затрат, вызвавших этот результат (эффект).

Под внутренним аудитом эффективности налоговых обязательств предлагается понимать проведение комплекса контрольно-аналитических процедур по выявлению степени влияния налогообложения предприятия на показатели эффективности и устойчивого развития предприятия.

На рисунке 15 представлена взаимосвязь рассмотренных выше направлений внутреннего аудита налоговых обязательств. В ходе реализации указанных направлений необходимо поддержание баланса целей обеспечения своевременной и полной уплаты налогов и сборов и максимально возможной оптимизации (экономии) экономических ресурсов и достижения показателей эффективности деятельности предприятия в целом.

Алгоритм проведения внутреннего аудита определяется как последовательность и содержание комплекса контрольно-аналитических процедур по сбору, оценке и анализу информации о проверяемом объекте аудита с целью выражения мнения о корректности налогового учета и разработки рекомендаций внутреннего аудитора.



Рисунок 15 – Взаимосвязь направлений внутреннего аудита налоговых обязательств⁹¹

Алгоритм внутреннего аудита налоговых обязательств предлагается формировать в разрезе шести основных этапов. Указанные этапы взаимосвязаны между собой и выполняются в процессе аудита последовательно.

На этапе «Инициирование внутреннего аудита и осуществление предварительного обследования объекта аудита» собирается фактическая информация о системе налогообложения и формируемых на предприятии налоговых обязательствах, общие сведения о предприятии, факторах, определяющих процесс налогообложения, и другая необходимая информация.

Этап «Планирование внутреннего аудита» – осуществляется разработка общего плана внутренней проверки в соответствии с установленными целями, задачами и сроками проверки. Целесообразно установление графиков проведения внутренних проверок за отчетный период. Возможны также внеплановые проверки, которые иницируются руководителем службы внутреннего аудита. Методическое обеспечение данного этапа включает задание на аудит налоговых обяза-

⁹¹ Рисунок автора.

тельств и расчетов, план и программу проведения аудита на основании выбора приоритетности критериев и их показателей (регламентируемых в нормативно-правовых документах и принятых в организации внутренних аудиторских стандартах) с учетом влияния внешних и внутренних факторов.

На этапе «Проведение аудиторских процедур налоговых обязательств» предполагается непосредственное осуществление аудиторских процедур в соответствии с объемом и целями проведения аудиторской проверки:

- определение объекта проверки (налоговые расчеты и налоговые обязательства, процесс управления налогообложением) и его согласование во внутренней системе управленческих подразделений;
- анализ нормативно-правового регулирования и внутренних стандартов, регулирующих критерии и их показатели, подлежащие проверке;
- сбор информации по объектам аудита согласно принятому объему выборки;
- реализация механизма проверки, в том числе:
- заполнение рабочих документов аудитора, в которых оценивается уровень эффективности элементов выборки;
- сравнение оценочных результатов за текущий период с предыдущим периодом и оценка их динамики за ряд лет.

Целями составления итогового отчёта является оповещение менеджмента предприятия о существующих и потенциальных налоговых рисках, оценка, предложения, рекомендации по совершенствованию объекта проверки (в случаях отклонения достигнутых результатов от запланированных показателей), выводы и итоговые отчеты.

Этап «Формирование результатов аудита» – вырабатываются предложения по оптимизации действующей модели налогообложения, рекомендации по развитию процесса управления налогообложением предприятия. Рекомендации и оповещение о существующих и потенциальных налоговых рисках осуществляются в письменной и устной формах (отчеты аудитора, консультации).

На этапе «Принятие решений по результатам аудита и оказание консультационной помощи» осуществляются совместные консультации служб внутреннего

аудита с управленческими подразделениями предприятия, проводится исследование результатов проведенного аудита, осуществляется совместная выработка управленческих решений по устранению недостатков, связанных с функционированием объекта аудита, либо реализуются рекомендации по оптимизации и развитию управления объектом аудита. Включение данного этапа в алгоритм внутреннего аудита налоговых обязательств является существенным, поскольку данный вид аудита предполагает не только выявление недостатков в системах учета и управления налогообложением предприятия, но и участие в форме консультирования в управленческом процессе для достижения своей конечной цели: обеспечение результативности процесса управления налогообложением, экономичности при осуществлении налоговых платежей и оптимизации влияния налогового бремени на показатели эффективности деятельности предприятия и его устойчивое развитие. По результатам проведенного аудита аудиторы могут осуществлять консультирование.

На этапе «Надзор за исполнением рекомендаций по результатам проверки» осуществляется мониторинг и контроль управленческих мер, выработанных в системе управления предприятия по результатам внутреннего аудита.

Особенностью внутреннего аудита в отличие от внешнего аудита является приоритетное направление «Аудит экономичности, эффективности и результативности». В рамках данного направления в предложенной модели внутреннего аудита принципиально меняется как сам объект проверки, так и организация аудиторских процедур. Для внешнего аудита приоритетным является проверка соблюдения налогового законодательства, соблюдения порядка уплаты налогов и сборов, своевременное и точное отражение налоговых обязательств и расчетов по ним в учете и бухгалтерской отчетности, организация взаимодействия с контролирующими налоговыми и иными органами и представление соответствующей отчетной документации. Для внутреннего аудита все вышеперечисленные задачи также представляются актуальными, но недостаточными. Исследование практики внешнего и внутреннего аудита показывает, что как в экономической литературе, так и в практической деятельности организаций превалирует традиционная си-

стема объектов аудита, преимущественно непосредственно сами налоговые расчеты и отражение их в финансовом учете и отчетности.

В рамках внутреннего аудита налоговых обязательств необходимо дополнить систему объектов аудита не только с позиции соблюдения законодательства и государственного контроля процесса налогообложения, но и с позиции эффективности управления данным процессом на предприятии. В связи с этим предлагается выделить следующие дополнительные объекты внутреннего аудита в рамках направления «Аудит экономичности, эффективности и результативности»:

– процесс организации и управления налоговыми расчетами предприятия и резервы повышения его эффективности;

– процесс налогового планирования предприятия с целью налоговой оптимизации и резервов повышения его эффективности (таблица 3.2).

Таблица 3.2 – Объекты внутреннего аудита налоговых обязательств⁹²

Элемент СВА НО / Процесс	Учетный процесс	Контрольный процесс	Процесс планирования с целью налоговой оптимизации	Менеджмент
Внутренний аудит соблюдения законодательства в области налогообложения и требований к ведению бухгалтерского учета	Налоговые расчеты и уплата налогов	Организация и функционирование системы внутреннего контроля налоговых расчетов	Налоговое планирование	Организация и управление налоговыми расчетами
Внутренний аудит отражения налоговых обязательств в учете и отчетности (исследование финансовой и управленческой информации)	Формирование информации о налоговых обязательствах и расчетах по ним во внешней отчетности	Организация и функционирование системы внутреннего контроля качества учетной информации в части налоговых обязательств	-	-
Внутренний аудит системы внутреннего контроля налоговых обязательств и расчетов по ним	-	Организация и функционирование системы внутреннего контроля налоговых обязательств	-	-

⁹² Составлено автором

Продолжение Таблицы 3.2

Элемент СВА НО / Процесс	Учетный процесс	Контрольный процесс	Процесс планирования с целью налоговой оптимизации	Менеджмент
Внутренний аудит эффективности, экономности и результативности	Формирование информации о налоговых обязательствах и расчетах по ним во внутренней отчетности	-	Налоговое планирование с целью оптимизации налогообложения, налоговое консультирование	Организация процесса планирования и распределение ответственности за достижение показателей эффективности

Указанные объекты могут быть в дальнейшем детализированы, так как представленные процессы могут иметь дополнительные подпроцессы.

Особое место среди объектов внутреннего аудита налоговых обязательств занимает внутренний аудит налогового администрирования и внутренний аудит налогового планирования с целью оптимизации.

Выделение данных объектов аудита в качестве самостоятельных принципиально отличает внутреннюю проверку от других типов аудита, поскольку предполагает в качестве ключевой цели оценку качества и эффективности управления процессом налогообложения на предприятии, а также оценку конечных результатов управления. При этом среди ключевых результатов управления процессом налогообложения следует выделить:

- достижение оптимальных критериев объема, динамики и структуры налогового бремени предприятия;
- оценка влияния налоговых обязательств на конечные финансовые показатели (рентабельность, уровень капитализации, обеспеченность оборотными активами, ликвидность, платежеспособность),
- оценка влияния налоговых обязательств на конечные нефинансовые показатели (деловая репутация и имидж компании, уровень социальной ответственности предприятия и т.д.);
- степень и уровень эффективности механизмов защиты экономических интересов предприятия в процессе взаимодействия с органами внешнего контроля по вопросам уплаты налогов и сборов.

Под внутренним аудитом налогового администрирования следует рассматривать комплекс контрольно-аналитических процедур управления исчислением и уплатой налогов и сборов, организацию и распределение ответственности за достигнутые результаты, качество принимаемых управленческих решений, нацеленных на достижение эффективности в части уплаты налогов.

Под внутренним аудитом налогового планирования с целью налоговой оптимизации необходимо рассматривать комплекс контрольно-аналитических процедур и их результатов, связанных с оценкой качества управления процессом налогообложения, системой налогов и сборов предприятия.

Выделенные объекты аудита существенным образом определяют области рисков, на которые делается акцент при проведении внутреннего аудита (таблица 3.2). Выявление налоговых рисков является одной из актуальных задач внутреннего аудита.

В основу методологии внутреннего аудита целесообразно положить использование риск-ориентированного подхода ввиду его преимуществ. В качестве основы для формирования методики внутреннего контроля налоговых обязательств предлагается использовать ориентацию на выявление рисков и построение прогнозов в части возможных негативных событий при построении моделей и реализации процесса налогообложения, взаимодействия с внешними контролирующими органами. Этот подход принципиально отличает модели внешнего аудита и ревизии как способов проверки и обеспечения достоверности исторического учета.

Разработка аудиторских процедур должна базироваться на системе рисков, возникающих в сфере налогообложения предприятия.

Налоговые риски в научной литературе рассматриваются преимущественно как финансовая категория вследствие наличия прямого материального ущерба, имеющего стоимостное выражение⁹³. В тоже время налоговые риски являются

⁹³ Гончаренко Л. И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения / Л. И. Гончаренко // *Налоги и налогообложение*. – 2009. – № 1. – С. 37 – 41; Долгих И. Н. Налоговое планирование и оценка его эффективности / И. Н. Долгих // *Международный бухгалтерский учет. Налогообложение*. – 2013. – № 21 (267). – С. 41; Лисовская И. А. Налоговые риски: понятие, факторы возникновения, методы управления / И. А. Лисовская // *Новый университет*. – 2011. – № 1. – С. 5.

правовой категорией. Как отмечает И.А. Лисовская, «... возникновение налоговых рисков обусловлено наличием определенной модели взаимоотношений между всеми участниками налоговых правоотношений (налогоплательщиком, налоговым агентом и государством) и различной направленностью интересов в сфере налогообложения каждого из них. С этой точки зрения факторами возникновения налоговых рисков могут быть как решения налогоплательщика, так и решения государства, а негативные последствия их осуществления имеют финансово-правовой характер»⁹⁴.

Особое значение с позиций проведения внутреннего аудита налоговых обязательств имеет такая характеристика налогового риска, как альтернативность с точки зрения принятия управленческих решений. Налоговые риски тесно связаны с процессом управления предприятием, факторами возникновения налоговых рисков являются непосредственно решения налогоплательщика, основанные на неопределенности внешней среды (например, противоречивости налогового законодательства) и интенционально присущей субъективности налогоплательщика, заинтересованного в минимизации налогового бремени.

Таким образом, налоговый риск связан как с исполнением предприятием своих обязательств в части налогообложения, так и с соблюдением законных интересов налогоплательщика в сохранении и обеспечении собственных экономических интересов. В связи с этим, рассматривая налоговые риски с позиции построения модели внутреннего аудита, предлагается выделить их в две укрупненные группы:

- риски прямых потерь, связанные с несоблюдением налогового законодательства, неисполнением налоговых обязательств;
- риски альтернативных потерь, связанные с неэффективным использованием или отсутствием методов налогового планирования и оптимизации налогообложения, низкой эффективностью процесса управления налогообложением.

⁹⁴ Лисовская И. А. Налоговые риски: понятие, факторы возникновения, методы управления / И. А. Лисовская // Новый университет. – 2011. – № 1. – С. 5.

Указанные риски сформулированы в карте налоговых рисков в таблице 3.3. Для идентификации и оценки первой группы рисков целесообразно использовать внутренний аудит соблюдения законодательства в области налогообложения и требований к ведению бухгалтерского учета, аудит системы внутреннего контроля налоговых обязательств и расчетов по ним, а для второй группы рисков – такое направление аудита как контроль экономности, эффективности и результативности.

Таблица 3.3 – Карта налоговых рисков⁹⁵

Группа риска	Наименование риска	Характеристика риска
Р1. Риски прямых потерь, связанные с несоблюдением налогового законодательства, неисполнением налоговых обязательств	Р.1.1. Риск изменений и противоречий налогового законодательства	Связан с невозможностью своевременно отследить и/или адекватно трактовать нормы законодательства
	Р.1.2. Риск применения неправовых методов оптимизации налогообложения	Связан с преднамеренным или непреднамеренным использованием неправовых схем налогообложения, отражения информации о налоговых платежах в информационной системе, прямым неисполнением обязательств налогоплательщика
	Р.1.3. Риск недостоверного отражения налоговых обязательств в учетно-аналитической системе	Связан с преднамеренным или непреднамеренным искажением или неотражением информации о налоговых платежах в информационной (учетной, аналитической) системе
	Р.1.4. Риск неэффективности средств контроля налогообложения	Связан с отсутствием или неэффективностью действующей системы контроля
Р2. Риски альтернативных потерь, связанные с неэффективным использованием или отсутствием методов налогового планирования и оптимизации налогообложения	Р.2.1. Риск неэффективности модели оптимизации налогообложения	Связан с тем, что из существующих альтернативных моделей оптимизации налогообложения выбрана модель, не отвечающая критерию максимальной эффективности
	Р.2.2. Риск долгосрочного негативного влияния налогообложения на показатели эффективности	Риск негативного влияния налогового бремени и налогообложения в целом на финансовые и нефинансовые показатели предприятия
	Р.2.3. Риск неэффективности процесса управления налогообложением.	Риск ошибки управленческих решений в области организации и координации налогообложения предприятия

⁹⁵ Составлено автором.

Таким образом, внутренний аудит налоговых обязательств, являясь частью системы внутреннего аудита, может быть рассмотрен в рамках комплекса предложенных структурно-логических моделей: функциональной модели организации системы внутреннего аудита налоговых обязательств; организационно-методической модели системы внутреннего аудита налоговых обязательств; структурно-логической модели проведения внутреннего аудита налоговых обязательств, ориентированных на предупреждение и компенсацию указанных групп и видов риска, что принципиально отличает ее от традиционной внешней проверки. Использование структурно-логических моделей на практике предполагает более детализированный подход к их осуществлению. Ввиду этого целесообразно использовать методический инструментарий, необходимый для проведения внутреннего аудита налоговых обязательств.

3.2. Развитие методики внутреннего аудита налоговых обязательств

Методика внутреннего аудита предполагает использование таких направлений как:

- аудит соответствия законодательству порядка исчисления и уплаты налогов и сборов;
- аудит системы внутреннего контроля налоговых обязательств и платежей;
- аудит эффективности налогового планирования и налоговой оптимизации;
- аудит налогового менеджмента.

Аудит налогового планирования и налоговой оптимизации должен проводиться на регулярной основе (не реже, чем 1 раз в год). Неоднозначность термина «налоговое планирование» и разнообразие практики его использования предприятиями предполагает в каждом конкретном случае анализ ситуации на предприятии и выбор методов аудита. Однако в наиболее общем аспекте под аудитом эффективности налогового планирования на предприятии следует понимать аудит деятельности по разработке системы мер и последовательного плана финансово-

хозяйственного характера по обеспечению своевременной и полной уплаты налогов на основании законодательства РФ о налогах и сборах при соблюдении коммерческих (преимущественно финансовых) интересов, достижении стратегических и тактических задач собственника (предприятия). Исследование научной литературы, мнений и позиций относительно целей и ключевых задач налогового планирования позволило выявить общую тенденцию, состоящую в трактовке налогового планирования как процесса, нацеленного на достижение оптимального сочетания оттока экономических выгод, связанного с уплатой налогов и сборов, и соблюдения социальных и административных обязательств предприятия в части налогообложения⁹⁶. Такие ученые, как Е.С. Вылкова, А.Е. Суглобов, В.А. Молодых, Г.А. Васильева, определяют роль налогового планирования как ключевого инструмента хеджирования налоговых рисков⁹⁷. Как отмечается в работе Е.С. Цепиловой, «... налоговое планирование хозяйствующего субъекта – это часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии экономического развития, представляющая собой процесс системного использования законных и оптимальных налоговых способов и методов в услови-

⁹⁶ Вылкова Е. С. Налоговое планирование. Теория и практика : учебник для вузов, углубленный курс / Е. С. Вылкова; Санкт-Петербургский гос. экономический ун-т. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2014. – 659 с.; Маслов М. Б. Методика реализации налогового планирования на промышленном предприятии / М. Б. Маслов // Управленческий учет. – 2011. – № 7; Митрофанова И. А. Оптимизация налогообложения как инструмент планирования финансовых результатов деятельности организации / И. А. Митрофанова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 28 (322). – С. 34; Молодых В. А. Эффективность системы налогового планирования в условиях экономической рецессии : монография / В. А. Молодых, А. А. Рубежной, В. Б. Саркисов. – Ставрополь: ФГАОВПО «Северо-Кавказский федеральный университет», 2014. – 145 с.; Суглобов А. Е., Основы налогового планирования : учебное пособие для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению «Экономика» / А. Е. Суглобов, М.И. Мигунова. – М.: ЮНИТИ, 2015. – 247 с.

⁹⁷ Васильева Е. Г. Налоговая выгода : монография / Е. Г. Васильева. – М.: Юрлитинформ, 2015. – 175 с.; Долгих И. Н. Налоговое планирование и оценка его эффективности / И. Н. Долгих // Международный бухгалтерский учет. Налогообложение. – 2013. – № 21 (267). – С. 41; Суглобов А. Е. Аудит налогообложения : учебное пособие для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению подготовки 38.04.01 «Экономика» (квалификация (степень) – «магистр») / А. Е. Суглобов, Т. А. Терентьева; под ред. А. Е. Суглобова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити, 2016. – 191 с.; Суглобов А. Е., Основы налогового планирования : учебное пособие для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению «Экономика» / А. Е. Суглобов, М. И. Мигунова. – М.: ЮНИТИ, 2015. – 247 с.; Молодых В. А. Эффективность системы налогового планирования в условиях экономической рецессии : монография / В. А. Молодых, А. А. Рубежной, В. Б. Саркисов. – Ставрополь: ФГАОВПО «Северо-Кавказский федеральный университет», 2014. – 145 с.

ях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования»⁹⁸. Таким образом, на микроуровне налоговое планирование представляет собой процесс разработки системы налоговых планов и показателей по обеспечению эффективности деятельности экономического субъекта в результате легитимной оптимизации налоговых платежей. Это во многом предопределяет задачи внутреннего аудита налогового планирования как способа проверки и верификации применяемых инструментов и средств налогового планирования для обеспечения оптимизации экономических выгод в ходе уплаты налогов при минимальном уровне риска. С этой позиции целью внутреннего аудита качества и эффективности налогового планирования является оценка процесса и достижения следующих результатов экономическим субъектом: с одной стороны, достаточность объема направляемых для целей уплаты налогов ресурсов, соблюдение базовых принципов уплаты налогов предприятием, а с другой стороны, – эффективность разрабатываемых мер управления налогообложением, обеспечивающих наиболее рациональное использование ограниченного экономического ресурса во времени (как в долгосрочном, так и в краткосрочном периоде планирования).

К задачам внутреннего аудита налогового планирования предлагается отнести проверку:

- соответствия системы налогового планирования базовым принципам и требованиям;
- гибкости и достаточности реагирования налоговых планов на изменения внешней среды;
- достаточности и рациональности использования ограниченного ресурсного потенциала экономического субъекта при планировании налоговых обязательств.

В ходе внутреннего аудита проверяется управленческая деятельность экономического субъекта, а также ее результаты по разработке и исполнению планов

⁹⁸ Цепилова Е. С. Система контроля налоговых обязательств хозяйствующих субъектов : учебное пособие / Е. С. Цепилова; Министерство образования и науки Российской Федерации, Ростовский гос. экономический ун-т (РИНХ). – М.: Вузовская книга, 2013. – С. 17.

своевременной, полной уплаты налогов на основании законодательства РФ о налогах и сборах при соблюдении его коммерческих интересов.

В таблице 3.4 приведен порядок и документальное оформление аудита соответствия системы налогового планирования базовым принципам и требованиям внутреннего аудита.

Таблица 3.4 – Рекомендуемый порядок и документальное оформление аудита соответствия системы налогового планирования базовым принципам⁹⁹

Принцип	Источники аудита	Процедуры	Документальное оформление
Принцип непрерывности налогового планирования	Стратегические и тактические налоговые планы. Положение по налоговой политике. Графики налоговых платежей	<i>Наблюдение, запрос:</i> – проверка наличия долгосрочных и краткосрочных налоговых планов (поквартальный, ежегодный, трехлетний); – проверка регулярности изменений, вносимых в налоговые планы в зависимости от изменений внешней среды	Тест-опросник руководства экономического субъекта. Анкетирование руководителей финансового отдела и бухгалтерии
Принцип системности налогового планирования	Стратегические и тактические налоговые планы, налоговые планы подразделений. Положение по налоговой политике, Графики налоговых платежей	<i>Наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет:</i> – проверка соответствия налогового плана и графика платежей общему финансово-хозяйственному плану экономического субъекта; – проверка соответствия налоговых планов подразделений общему налоговому плану экономического субъекта	Тест-опросник руководства экономического субъекта. Рабочий документ аудитора «Аудит показателей налогового плана проверяемого субъекта»
Принцип законности налогового планирования	Стратегические и тактические налоговые планы, налоговые планы подразделений. Положение по налоговой политике. Графики налоговых платежей, устав и организационные документы, учетная политика для целей налогообложения	<i>Наблюдение, запрос, подтверждение, инспектирование</i> – проверка полноты включения в план налоговых обязательств и платежей всего объема налогов и сборов, подлежащих уплаты, а также потенциально возможных в зависимости от общих сценариев финансово-хозяйственной деятельности; – проверка соответствия плановых сроков уплаты с требуемым согласно законодательству	Тест-опросник руководства экономического субъекта. Рабочий документ аудитора «Аудит полноты включения обязательств в налоговые планы». Рабочий документ аудитора «Аудит соответствия сроков исполнения налоговых обязательств»

⁹⁹ Составлено автором

Продолжение Таблицы 3.4

Принцип	Источники аудита	Процедуры	Документальное оформление
Принцип комплексности налогового планирования	Стратегические и тактические налоговые планы, налоговые планы подразделений. Положение по налоговой политике. Графики налоговых платежей, расчеты отдельных видов налогов	<i>Наблюдение, запрос, инспектирование, подтверждение, пересчет:</i> – анализ взаимного влияния налогов при планировании; – анализ комплексного влияния всех отраслей права при составлении налогового плана	Рабочий документ аудита «Оценка взаимного влияния налогов и сборов в налоговом плане». Рабочий документ «Обследования правовой основы налогового плана»
Принцип точности налогового планирования	Стратегические и тактические налоговые планы, налоговые планы подразделений	<i>Наблюдение, запрос, аналитические процедуры:</i> – проверка степени точности и достоверности прогнозов по налоговым обязательствам; – проверка обоснованности и рациональности плановых и прогнозных показателей налоговых обязательств, устанавливаемых организацией	Рабочий документ «Анализ показателей соответствия плановых налоговых обязательств фактическим» (за периоды от 1 квартала до 5 лет)

Проверка гибкости и достаточности реагирования налоговых планов на изменения внешней среды и проверка достаточности и рациональности использования ограниченного ресурсного потенциала экономического субъекта при планировании налоговых обязательств и платежей предполагает широкий спектр аудиторских процедур, которые позволяют сделать вывод о достаточности и эффективности действующих налоговых планов и качестве налогового планирования. В таблице 3.5 приведен перечень аудиторских процедур и порядок их реализации и документального оформления для коммерческого экономического субъекта.

Таблица 3.5 – Рекомендуемый порядок проведения и документального оформления аудита налогового планирования¹⁰⁰

Процедуры	Источники аудита	Используемые методы получения аудиторских доказательств	Документальное оформление
Проверка наличия и уровня развития внутренних стандартов и регламентов налогового планирования	Положение по налоговой политике, Учетная политика для целей налогообложения, Форматы налоговых планов и графиков платежей	Наблюдение, запрос	Тест-опросник руководства экономического субъекта
Анализ методики планирования по основным видам уплачиваемых налогов (планирование сумм налоговых обязательств и денежных потоков, связанных с расчетами по налоговым обязательствам организации)	Положение по налоговой политике, налоговый расчеты, порядок составления налоговых планов, закрепленный во внутренних документах экономического субъекта	Наблюдение, запрос	Тест-опросник руководства экономического субъекта, субъектов налогового менеджмента
Аудит отклонений от плановых значений налоговых обязательств	Налоговые планы и графики, налоговые декларации, внутренние расчеты	Наблюдение, выборочный пересчет налоговых показателей и сопоставление с фактическими данными	Рабочий документ аудитора: «Сличительная ведомость по отклонениям налоговых показателей от плановых»
Проверка наличия и качества документационного обеспечения процесса планирования налоговых обязательств	Налоговые планы и графики, налоговые декларации, внутренние расчеты. График налогового планирования	Запрос, наблюдение	Рабочий документ аудитора «Анализ документального обеспечения налогового планирования»
Аудит издержек на реализацию процесса планирования, соблюдения принципа соответствия выгод от планирования и затрат на его осуществление	Опросы руководства, документальное подтверждение расходов на планирование	Запрос, наблюдение, аналитические процедуры, пересчет	Рабочий документ аудитора «Расчет издержек на реализацию процесса НП»

Методика проверки прогнозной информации освещена в нормативно-правовом регулировании и научной литературе. Так, согласно стандарту внешнего аудита «Проверка прогнозной финансовой информации», при проверке правильности подготовки прогнозной финансовой информации аудиторская органи-

¹⁰⁰ Составлено автором.

зация использует следующие процедуры: выборочные расчеты прогнозируемых показателей, оценка непротиворечивости данных, в основе расчета которых лежат одни и те же допущения, и др. Указанные процедуры целесообразно применять также и при проведении внутреннего аудита налогового планирования. Актуальным является также допущение относительно горизонта прогнозирования, подлежащего проверке: чем больший период охватывает прогнозная финансовая информация, тем меньше применимость допущений, принятых при ее подготовке, и тем больше вероятность возникновения искажений в расчетах.

По итогам аудита налогового планирования внутренним аудитором формируется отчет, группируются и вырабатываются основные рекомендации:

- по совершенствованию организации, стандартизации налогового планирования (обоснование сроков и масштаба планирования, разработка положений регламентов налогового планирования, графика и ответственных лиц и т.д.);

- по развитию методов и подходов к налоговому планированию (обоснование и выбор метода налогового планирования, таких как ситуационный, матрично-балансовый, риск-ориентированный и т.д., обоснования методики разработки графика платежей);

- по правовому обеспечению процесса планирования и связи с неналоговыми отраслями права;

- в части развития точности налогового планирования в случае обнаружения существенных систематических расхождений прогнозных и плановых значений с фактическими;

- по оптимизации издержек налогового планирования, в том числе организационных преобразований в части налогового менеджмента и делегирования полномочий планирования соответствующим центрам ответственности, обоснование в случае необходимости целесообразности аутсорсинга данного подвида управленческой деятельности.

Параллельно с аудитом налогового планирования следует проверка и верификация степени достижения предприятием целей законной минимизации налоговой нагрузки или налоговой оптимизации. Налоговая оптимизация – это сово-

купность мер, направленных на снижение налогового бремени экономического субъекта при минимизации налоговых рисков и соответствии его стратегическим и тактическим целям. Необходимость выделения внутреннего аудита налоговой оптимизации в качестве самостоятельного направления проверок подтверждена и представителями крупнейших компаний в ходе анкетирования.

Налоговая оптимизация – конкретный инструмент в рамках общенаучного метода оптимизации, позволяющий влиять на финансовые результаты налогоплательщика. *Целью внутреннего аудита степени достижения цели налоговой оптимизации* является оценка применяемой на предприятии методики налоговой оптимизации, обеспечивающей наиболее рациональное использование ограниченного экономического ресурса во времени и степень достижения посредством указанных методов показателей экономической эффективности и результатов их применения.

К задачам внутреннего аудита эффективности налоговой оптимизации следует отнести следующие:

- проверка соответствия методики налоговой оптимизации планирования базовым принципам и требованиям;
- проверка оптимальности соотношения экономической эффективности и налогово-правовых рисков;
- аудит резервов повышения финансовой устойчивости и экономической эффективности при минимизации обязательств и платежей по налогам и сборам.

При проверке соответствия системы налогового планирования базовым принципам и требованиям целесообразно проверить соответствие планово-управленческой деятельности и налоговых планов принципам:

- непрерывности налогового планирования;
- системности налогового планирования;
- законности налогового планирования;
- комплексности налогового планирования;
- точности налогового планирования.

Аудит соответствия принципу законности предполагает выявление нелегальных и полулегальных (основанных на противоречиях в законодательстве по налогам и сборам) методов оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта. Источниками аудита в данном случае будут выступать данные, полученные от руководства и представителей налогового менеджмента, учетная политика для целей бухгалтерского учета, учетная политика для целей налогового учета, правовые аспекты договорной политики предприятия, положения налоговой политики предприятия. В ходе аудита необходимо осуществление процедур запроса и наблюдения, проведение анкетирования руководства, исследование применяемых способов снижения налоговой нагрузки и сопоставление их с разрешенными. Оформление данных процедур необходимо осуществлять посредством разработанного теста-опросника руководства и представителей налогового менеджмента экономического субъекта.

Внутренний аудит соответствия методики налоговой оптимизации принципу альтернативности предполагает проведение дополнительных процедур по разработке альтернативных схем налоговой оптимизации аудируемого субъекта и сопоставление их с действующей схемой оптимизации. Документальное оформление таких процедур предлагается осуществлять с использованием рабочего документа «Аналитическая матрица альтернативных схем оптимизации налогообложения».

Соблюдение принципа индивидуальности предполагает изучение максимального соответствия схемы налоговой оптимизации всем особенностям организационного, отраслевого и правового характера применительно к аудируемому субъекту.

Аудит соблюдения принципа соотношения экономической эффективности и налогово-правовых рисков предполагает проверку превышения налоговых выгод от применяемой методики налоговой оптимизации над всеми затратами и потерями, связанными с ее использованием (таблица 3.6).

Таблица 3.6 – Рекомендуемый порядок и документальное оформление проведения аудита налоговой оптимизации¹⁰¹

Процедуры	Источники аудита	Содержание аудиторских процедур	Документальное оформление
Аудит законности применяемых методов налоговой оптимизации	Положение по налоговой политике, учетная политика для целей налогообложения, форматы налоговых планов и графиков платежей	Аудит наличия фактов прямого уклонения от уплаты налогов и сборов, нарушения сроков постановки на налоговый учет, непредоставление деклараций и иных отчетных документов аудит соответствия модели налогообложения требованиям законодательства об офшорных зонах	Тест-опросник руководства экономического субъекта
Аудит достижения оптимальных критериев объема, динамики и структуры налогового бремени предприятия	Положение по налоговой политике, налоговые расчеты, порядок составления налоговых планов, закреплённый во внутренних документах экономического субъекта	Наблюдение, запрос, пересчет, аналитические процедуры	Тест-опросник руководства экономического субъекта, субъектов налогового менеджмента Аналитические ведомости по расчету коэффициентов налоговой нагрузки
Аудит и оценка влияния налоговых обязательств на конечные финансовые показатели (рентабельность, уровень капитализации, обеспеченность оборотными активами, ликвидность, платежеспособность)	Налоговые планы и графики, налоговые декларации, внутренние расчеты	Наблюдение, выборочный пересчет налоговых показателей и сопоставление с фактическими данными	Рабочий документ аудитора: «Сличительная ведомость по отклонениям налоговых показателей от плановых»
Аудит и оценка влияния налоговых обязательств на конечные нефинансовые показатели (деловая репутация и имидж компании, уровень социальной ответственности предприятия и т.д.)	Опросы руководства, документальное подтверждение расходов на планирование	Запрос, наблюдение, аналитические процедуры	Рабочий документ аудитора «Расчет издержек на реализацию процесса налогового планирования»

¹⁰¹ Составлено автором

Особое внимание в составе внутреннего аудита эффективности налоговой оптимизации следует уделить аудиту достижения оптимальных критериев объема, динамики и структуры налогового бремени предприятия. Наиболее сложным в данной области представляется выработка критериев «эталонного» характера. Наиболее оптимальным в данном случае является применение аналитических процедур, которые позволят исчислить базовые и дополнительные показатели (коэффициенты) налогового бремени. Однако внедрение каких-либо «ключевых», «эталонных» значений в практику аудита может повлечь за собой ограниченное видение системы оптимизации. Целесообразно использование в качестве индикаторов эффективности налоговой оптимизации, принимаемых аудитором в целях оценки выбранной экономической субъектом методики, рассматривать не абсолютные значения коэффициентов налоговой нагрузки, а их динамику и направленность изменения.

В общие аналитические процедуры, проводимые в ходе данного подвида внутреннего аудита, предлагается включить:

- анализ общих налоговых индикаторов и выявление направления и динамики их изменений;
- анализ совокупной налоговой нагрузки и тенденций ее динамики;
- анализ частных показателей эффективности налоговой оптимизации (таблица 3.7).

Таблица 3.7 – Аналитические процедуры внутреннего аудита эффективности налоговой оптимизации¹⁰²

Группа	Вид аналитических процедур	Аудируемые показатели эффективности
Внутренний аудит общих показателей эффективности налоговой оптимизации	Анализ налоговой нагрузки. Анализ эффективности налогообложения	Налоговая нагрузка в соответствии с методикой ФНС. Совокупная налоговая нагрузка. Коэффициент эффективности налогообложения. Доля налоговых отчислений в добавленной стоимости, производимой предприятием. Коэффициент налоговой платежеспособности. Минимальный уровень денежных активов, обеспечивающий текущую налоговую платежеспособность организации

¹⁰² Составлено автором

Продолжение Таблицы 3.7

Группа	Вид аналитических процедур	Аудируемые показатели эффективности
Внутренний аудит частных показателей эффективности налоговой оптимизации	Аудит использования налоговых льгот, инвестиционных кредитов. Аудит налоговых издержек	Коэффициент налоговых льгот. Коэффициент эффективности налоговых льгот. Доля косвенных налогов в выручке с НДС. Доля косвенных налогов в добавленной стоимости. Доля косвенных налогов в оплаченной выручке. Доля прямых налогов в выручке с НДС. Коэффициент налоговой эффективности по прямым налогам. Процентное распределение переменных и постоянных налоговых издержек организации

Методики расчета коэффициентов представлены в Приложении 7.

По итогам аудита налогового планирования внутренним аудитором формируется отчет, группируются и вырабатываются основные рекомендации:

- по совершенствованию налогового менеджмента (выбор налоговой политики, выбор методов налоговой оптимизации, разработка системы центров ответственности в области налогового менеджмента);
- по развитию методов и подходов к налоговой оптимизации планированию;
- по правовому обеспечению процесса налоговой оптимизации и связи с неналоговыми отраслями права;
- по установлению целевых критериев эффективности налогообложения, рекомендации по выбору оптимальных альтернативных схем налоговой оптимизации.

В таблице 3.8 приведен рекомендуемый порядок и документальное оформление аудита налогового менеджмента.

Таблица 3.8 – Рекомендуемый порядок проведения и документального оформления аудита налогового менеджмента¹⁰³

Процедуры	Источники аудита	Содержание аудиторских процедур	Документальное оформление
Проверка наличия системы управления процессом налогообложения предприятием	Положение по налоговой политике, Учетная политика для целей налогообложения	Наблюдение, запрос	Тест-опросник руководства экономического субъекта
Проверка уровня развития системы управления процессом налогообложения предприятием	Положение по налоговой политике, положение об организационной структуре, система центров ответственности, закрепленных во внутренних документах экономического субъекта	Наблюдение, запрос	Тест-опросник руководства экономического субъекта, субъектов налогового менеджмента
Аудит соответствия системы управления процессом налогообложения уровню развития предприятия, его организационным и отраслевым особенностям, стадии жизненного цикла	Положение о финансовой (налоговой службе), внутренние стандарты налогового менеджмента	Наблюдение, запрос	Тест-опросник руководства экономического субъекта, субъектов налогового менеджмента
Аудит наличия, функций и порядка взаимодействия центров ответственности в сфере налогообложения в системе управления предприятием	Положение о финансовой (налоговой службе), внутренние стандарты налогового менеджмента	Запрос, наблюдение	Тест-опросник руководства экономического субъекта, субъектов налогового менеджмента
Аудит организации и порядок взаимодействия служб в части управления (финансы, бухгалтерия)	Положение о финансовой (налоговой службе), положение по бухгалтерской службе, учетная политика для целей налогообложения, учетная политика для целей бухгалтерского учета, внутренние стандарты налогового менеджмента	Запрос, наблюдение	Тест-опросник руководства экономического субъекта, субъектов налогового менеджмента

¹⁰³ Составлено автором

Продолжение Таблицы 3.8

Процедуры	Источники аудита	Содержание аудиторских процедур	Документальное оформление
Проверка наличия, уровня развития и исполнения политики управления налоговыми рисками	Матрица налоговых рисков, положение по управлению налоговыми рисками	Запрос, наблюдение	Тест-опросник руководства экономического субъекта, субъектов налогового менеджмента. Рабочий документ «Анализ матрицы налоговых рисков»
Аудит уровня автоматизации процессов управления процессом налогообложения	Программное обеспечение экономического субъекта, система электронного документооборота	Запрос, наблюдение	Тест-опросник руководства экономического субъекта, субъектов налогового менеджмента

Рекомендуемый порядок проведения и документального оформления аудита налогового менеджмента позволяет провести всесторонний анализ системы управления налогообложением на предприятии, а также процесса управления налоговыми рисками.

В таблице 3.9 приведен рекомендуемый порядок проведения и документального оформления аудита системы внутреннего контроля налоговых обязательств.

Таблица 3.9 – Рекомендуемый порядок проведения и документального оформления аудита внутреннего контроля налоговых обязательств¹⁰⁴

Процедуры	Источники аудита	Содержание аудиторских процедур	Документальное оформление
Анализ уровня развития системы внутреннего контроля налоговых обязательств и платежей	Положение по налоговой политике, Учетная политика для целей налогообложения, Положение о системе внутреннего контроля	Наблюдение, запрос	Тест средств контроля
Аудит организационной единицы внутреннего контроля (самостоятельная служба внутреннего контроля, распределение контрольных полномочий между действующими подразделениями управления)	Положение о системе внутреннего контроля, должностные инструкции по СВК	Наблюдение, запрос, инспектирование	Тест средств контроля, аналитические записки аудитора

¹⁰⁴ Составлено автором.

Продолжение Таблицы 3.9

Процедуры	Источники аудита	Содержание аудиторских процедур	Документальное оформление
Аудит соблюдения принципа независимости и объективности при реализации процедур контроля, исключение конфликта интересов	Положение о системе внутреннего контроля, должностные инструкции по СВК	Запрос	Опрос сотрудников службы внутреннего контроля, руководства, тестирование
Аудит наличия и порядка осуществления систематического мониторинга налоговых обязательств и платежей	График контроля налоговых платежей, должностные инструкции ответственных лиц	Запрос, наблюдение	Тест средств контроля
Аудит соответствия системы внутреннего контроля, его организационным и отраслевым особенностям	Положение по налоговой политике, Учетная политика для целей налогообложения, Положение о системе внутреннего контроля	Запрос, наблюдение	Аналитическая записка аудитора
Аудит механизмов защиты экономических интересов предприятия в процессе взаимодействия с органами внешнего контроля по вопросам уплаты налогов и сборов	Опросы руководства, Положение о системе внутреннего контроля	Запрос, наблюдение, аналитические процедуры	Аналитическая записка аудитора
Аудит наличия и качества внутренних стандартов и регламентов внутреннего контроля налоговых обязательств и расчетов по ним	Опросы руководства, внутренние положения, регламенты и должностные инструкции службы внутреннего контроля	Запрос, наблюдение, инспектирование	Тест средств контроля
Аудит качества и результативности контрольных процедур	Опросы руководства, данные протоколов контрольных проверок, ведомости службы внутреннего контроля	Запрос, наблюдение, аналитические процедуры	Рабочий документ «Индикаторы эффективности системы внутреннего контроля налоговых обязательств»

Рекомендуемый порядок проведения и документального оформления аудита системы внутреннего контроля налоговых обязательств позволяет выявить недостатки налогового учета, области неэффективности службы внутреннего контроля, дать оценку качеству и результативности контрольных процедур.

В таблице 3.10 приведен рекомендуемый порядок проведения и документального оформления внутреннего аудита издержек по организации управления налогообложением.

Таблица 3.10 – Рекомендуемый порядок проведения и документального оформления внутреннего аудита издержек по организации управления налогообложением¹⁰⁵

Процедуры	Источники аудита	Содержание аудиторских процедур	Документальное оформление
Проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек ведения налогового учета и бухгалтерского учета налоговых обязательств	Порядок организации бухгалтерского учета, Положение о бухгалтерской службе, договоры на внешнее консультирование и обслуживание	Наблюдение, запрос	Тест-опросник
Проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек получения информации об изменениях налогового законодательства (оплата справочных правовых систем, юридических консультаций и т.д.)	Документальное подтверждение расходов на информационно-справочное обеспечение, договоры на юридическое сопровождение и обслуживание	Наблюдение, запрос, пересчет	Тест, аналитические записки-расчеты
Проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек, связанных с регистрацией и снятием с учета налогоплательщиков	Расходные документы, квитанции и справки об оплате	Наблюдение, выборочный пересчет	Тест, аналитические записки-расчеты
Проверка обоснованности издержек, связанных с исполнением налогового законодательства (в том числе по налоговым спорам, решаемым в судебном порядке)	Опросы руководства, документальное подтверждение расходов	Запрос, наблюдение, аналитические процедуры	Рабочий документ аудитора «Расчет издержек по налоговым спорам»
Проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек взаимодействия с налоговыми органами (формирование и представление отчетности по налогам и сборам, сопровождение налоговой проверки и т.д.)	Опросы руководства, сотрудников подразделений, документальное подтверждение расходов	Запрос, наблюдение, аналитические процедуры	Рабочий документ аудитора «Расчет неподтвержденных издержек по взаимодействию с налоговым органом»
Проверка наличия и уровня угрозы издержек, связанных с некомпетентностью и коррупцией	Опросы руководства, сотрудников подразделений, документальное подтверждение расходов	Запрос, наблюдение, пересчет	Рабочий документ аудитора «Расчет неподтвержденных издержек по взаимодействию с налоговым органом»

¹⁰⁵ Составлено автором.

Рекомендуемый порядок проведения и документального оформления внутреннего аудита издержек по организации управления налогообложением позволяет дать оценку эффективности затрат на управление налогообложением, сделать выводы о необходимости реформирования бухгалтерской (налоговой) службы организации, оценить эффективность привлечения внешних консультантов.

В таблице 3.11 приведен рекомендуемый порядок проведения и документального оформления внутреннего аудита правильности и полноты исчисления и учета налоговых обязательств. В качестве основных групп процедур выделены:

- проверка правильности исчисления налоговыми обязательствами и расчет налоговых платежей, в том числе с точки зрения применения законодательства о налогообложении;

- проверка качества учетного процесса (в том числе оформления первичных документов по операциям налоговых расчетов, синтетического и аналитического учета);

- проверка расчетных операций с налоговым органом (факт добросовестного перечисления налога на соответствующие счета);

- проверка отражения обязательств по налогам в бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия;

- проверка отчетов (деклараций), предоставляемых в налоговый орган, на соответствие требованиям законодательства.

Таблица 3.11 – Рекомендуемый порядок проведения и документального оформления внутреннего аудита правильности и полноты исчисления и учета налоговых обязательств¹⁰⁶

Процедуры	Источники аудита	Содержание аудиторских процедур	Документальное оформление
Анализ учетной политики для целей бухгалтерского учета;	Положение по налоговой политике, учетная политика для целей налогообложения, форматы налоговых планов и графиков платежей	Наблюдение, запрос	Тест-опросник руководства экономического субъекта, аналитическая записка аудитора

¹⁰⁶ Составлено автором.

Продолжение Таблицы 3.11

Процедуры	Источники аудита	Содержание аудиторских процедур	Документальное оформление
<ul style="list-style-type: none"> – Проверка правильности исчисления налогооблагаемой базы; – проверка правильности применения налоговых ставок – проверка правильности исчисления налоговых обязательств; – проверка соответствия требованиям оформления первичных документов по операциям налоговых расчетов; – проверка правильности отражения налоговых обязательств и расчетов по ним на счетах бухгалтерского учета; – проверка соответствия данных первичного учета и сальдо счетов (при наличии) данным бухгалтерских регистров по налоговым обязательствам; – проверка расчетных операций с налоговым органом (факт добросовестного перечисления налога на соответствующие счета); – сверка данных с данными налоговых органов; <ul style="list-style-type: none"> – проверка соответствия регистров данным бухгалтерской отчетности (Показатели баланса и отчета о финансовых результатах, Пояснений к бухгалтерской отчетности); – проверка соответствия показателей бухгалтерской отчетности и отчетов (деклараций), предоставляемых в налоговый орган; – проверка отчетов (деклараций), предоставляемых в налоговый орган на соответствие требованиям законодательства 	<p>Положение по налоговой политике, налоговый расчеты, налоговые декларации, порядок передачи, закрепленный во внутренних документах экономического субъекта, бухгалтерская (финансовая) отчетность, регистры бухгалтерского учета, первичные документы</p>	<p>Наблюдение, запрос, инспектирование, пересчет, подтверждение, повторное проведение, аналитические процедуры</p>	<p>Тест-опросник руководства экономического субъекта, субъектов налогового менеджмента, рабочие документы аудитора</p>

Рекомендуемый порядок проведения и документального оформления внутреннего аудита правильности и полноты исчисления и учета налоговых обязательств позволяет выявить ошибки в методологии налогового учета, исключить

потенциальные споры с налоговыми органами, подготовить организацию к камеральным и выездным проверкам со стороны контролирующих органов.

Предложенные направления внутреннего аудита налоговых обязательств, а также рекомендуемый порядок проведения и документального оформления в рамках этих направлений способствуют выполнению ключевых задач внутреннего аудита налоговых обязательств.

Описанные процедуры и источники аудита являются фундаментом для формирования эффективного внутреннего аудита налоговых обязательств, однако требуют адаптации в зависимости от особенностей деятельности каждой проверяемой организации.

Методику внутреннего аудита налоговых обязательств, основанную на предложенных направлениях, целесообразно формировать отдельно по каждому из налогов российской налоговой системы. Такое разделение обосновано в связи с тем, что в основу методики включаются налоговые риски, которые специфичны для каждого из налогов. Кроме того, хозяйствующие субъекты формируют отчетность для налогового органа по каждому налогу отдельно, что также обуславливает необходимость отдельного внутреннего аудита.

Таким образом, совокупность организационно-методических элементов, представленных выше, образует базовый алгоритм внутреннего аудита. Разработанный рекомендуемый порядок проведения и документального оформления по указанным направлениям внутреннего аудита налоговых обязательств обеспечивает регламентацию процесса внутреннего аудита, оформление его результатов, что обеспечит системность и эффективность внутреннего налогового аудита.

Принимая во внимание сложность российской налоговой системы, не представляется возможным в рамках диссертационного исследования разработать методическое обеспечение для каждого из российских налогов. В этой связи, целесообразно разработать методическое обеспечение в части налога на добавленную стоимость, а также рекомендации по стандартизации

Стандартизация внутреннего аудита налоговых обязательств позволяет существенно снизить трудозатраты на проведение внутреннего аудита, исключить

риски неправильного толкования тех или иных аудиторских процедур, обеспечить внутреннюю нормативную базу для организации внутреннего аудита, что в конечном счете приведет к повышению эффективности внутреннего аудита. Однако стандарты внутреннего аудита требуют глубокой адаптации под условия хозяйствования и «риск-аппетиты» каждого хозяйствующего субъекта, что обуславливает исследования методики стандартизации.

3.3. Выработка рекомендаций по формированию методического обеспечения внутреннего аудита налога на добавленную стоимость на основе риск-ориентированного подхода

Центральным звеном в системе налогообложения предприятия является налог на добавленную стоимость. Значимость организации внутреннего аудита по данному виду налоговых обязательств обусловлена рядом факторов макроэкономического, социального, управленческого содержания. С точки зрения макроэкономики, это один из крупнейших источников формирования бюджетных ресурсов, что создает предпосылки для особого контроля уплаты данного налога.

Таблица 3.12 – Поступления по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за январь – ноябрь 2015 – 2016 гг.¹⁰⁷

Виды налогов	Январь-ноябрь, млрд. руб.		
	2015	2016	Темп, %
НДС	2 150,5	2 366,1	110
НДФЛ	2 401,9	2 591,0	107,9
НДПИ	2 995,0	2 660,8	88,4
Акцизы	922,7	1 177,1	127,6
Налог на прибыль	2 416,2	2 576,1	110
Имущественные налоги	1 034,4	1 056,8	102,2

¹⁰⁷ Федеральная налоговая служба РФ [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба РФ: Официальный сайт. – URL: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>

По данным налоговой статистики НДС является ключевым источником формирования консолидированного бюджета, при этом растет как его абсолютное значение (темп прироста за 2015 года – 10%), так и в структурном выражении.

НДС является одним из самых сложных для целей расчета налогов, что подтверждается существенным объемом запросов налогоплательщиков в Министерство финансов РФ, количество и сложность налоговых споров и нарушений, возникающих в ходе взаимодействия налогоплательщиков, налоговых органов и других органов финансового контроля. В связи с этим разработка методических рекомендаций по организации и проведению внутреннего аудита налоговых обязательств по НДС представляется особенно важным элементом, что позволит стандартизировать и повысить качество проводимого аудита с целью защиты и минимизации рисков, возникающих при исчислении, учете и уплате данного налога. В научной литературе присутствуют работы, посвященные внешнему аудиту обязательств по налогу на добавленную стоимость¹⁰⁸. Однако организационная и методическая база проведения внутреннего аудита налога на добавленную стоимость, основанная на риск-ориентированном подходе, отсутствует как в научных трудах, так и в практике аудиторских организаций. При этом актуальность приобретает совершенствование методики внутреннего аудита обязательств по налогу на добавленную стоимость, позволяющего экономическому субъекту систематически самостоятельно оценить качество и достоверность исчисления и отражения в учете данного вида налога, а также эффективности проводимого налогового планирования с целью оптимизации налоговой нагрузки по НДС. Методика внутреннего аудита обязательств на основе НДС должна базироваться на принципах и ре-

¹⁰⁸ Митрофанова И. А. Оптимизация налогообложения как инструмент планирования финансовых результатов деятельности организации / И.А. Митрофанова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 28(322). – С. 34; Молодых, В. А. Эффективность системы налогового планирования в условиях экономической рецессии : монография / В.А. Молодых, А.А. Рубежной, В.Б. Саркисов. – Ставрополь: ФГАОВПО «Северо-Кавказский федеральный университет», 2014. – 145 с.; Сафонова, М. Ф. Теория и методология внутреннего и внешнего аудита : монография / М.Ф. Сафонова, Н.Г. Данилейко, К.Н. Деревянко. – М.: Научная библиотека, 2015. – 171 с.

комендациях международных стандартов внутреннего аудита в рамках риск-ориентированного подхода.

На основе разработок, представленных в п.п. 3.1. и 3.2, предлагается рассматривать внутренний аудит НДС как совокупность организационно-методических элементов по проверке соблюдения законодательства, регулирующего НДС, и требований к ведению бухгалтерского учета обязательств и платежей по данному налогу, системы внутреннего контроля в части НДС, эффективности налогового планирования и управления с целью обеспечения оптимизации налоговой нагрузки по НДС при минимизации налоговых рисков.

Целью проверки в рамках внутреннего аудита налоговых обязательств по НДС является формирование мнения о качестве учетно-контрольного процесса и его результатов относительно формирования и уплаты НДС, возникающих у предприятия как институционального субъекта социально-экономической системы, качестве управления налоговыми рисками по НДС в целях обеспечения эффективности деятельности предприятия и достижения стратегических целей его развития.

Задачами внутреннего аудита налоговых обязательств по НДС являются:

- анализ влияния объективных и субъективных, внутренних и внешних факторов на формирование налоговых обязательств по НДС;
- оценка налоговых рисков, возникающих в ходе исчисления и уплаты НДС;
- проверка соблюдения законодательства в области налогообложения и требований к ведению бухгалтерского учета;
- проверка отражения налоговых обязательств в учете и отчетности (исследование финансовой и управленческой информации);
- проверка системы внутреннего контроля налоговых обязательств и расчетов по ним;
- оценка эффективности, результативности и экономности при исчислении налоговых обязательств НДС и расчетов по ним.

В связи с этим целесообразно разработать методические рекомендации, регламентирующие внутренний аудит налоговых обязательств по НДС, устанавливающие общие подходы для всех экономических субъектов (Приложение 7). Разрабатываемые методические рекомендации должны быть гармонизированы с МСФО, стандартами, Международными стандартами внутреннего аудита и риск-менеджмента, концепцией COSO, что обеспечит обобщение передовых концепций и практического опыта.

Рекомендации направлены на создание концептуальной и методической основы для внутреннего аудита обязательств по НДС: стандартизации принципов, задач и целей внутреннего аудита обязательств, разработку унифицированной системы показателей для оценки эффективности налогового планирования и управления НДС, мониторинга системы внутреннего контроля.

В первом разделе рекомендаций «Общие положения» раскрывается следующая информация.

- Цель и основания разработки рекомендаций.
- Необходимость использования рекомендаций.
- Сфера применения рекомендаций.
- Срок действия.

В разделе «Основные понятия и определения, используемые в рекомендациях» раскрыты такие понятия как: обязательство по налогу на добавленную стоимость, платеж по налогу на добавленную стоимость, налоговое планирование, налоговый менеджмент, переменные налоговые издержки, налоговая нагрузка по НДС, оптимизация, внутренний контроль НДС, налоговый риск, управление налоговым риском, сценарный внутренний аудит эффективности налогового планирования.

Источники информации аудита налоговых обязательств по НДС включают в себя бухгалтерские и налоговые документы, документы, описывающие и регламентирующие контрольные процессы, а также документы и другие документы, связанные с исследуемыми процессами (таблица 3.13). Источники информации для внутреннего

аудита налоговых обязательств в коммерческих организациях представлены в Приложении 8.

Таблица 3.13 – Источники информации при проведении внутреннего аудита обязательств по НДС¹⁰⁹

Группа документа	Перечень источников внутреннего аудита
Базовые организационно-правовые документы и стандарты предприятия	Стратегия предприятия, Устав предприятия, регистрационные документы, сведения о постановке на учет в налоговых органах
Положения и стандарты, регламентирующие общие принципы и методологию учета и налогообложения предприятия	Приказы по учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета в части формирования НДС, учетная политика для целей управленческого учета, график документооборота, организационно-распорядительные документы, регламентирующие порядок проведения налоговых сверок, положение о санкционировании операций по уплате налогов. Стратегические и тактические налоговые планы, Положение по налоговой политике, Графики налоговых платежей. Нормативы показателей ликвидности и платежеспособности, Система нормативов по налоговой оптимизации
Система документального обеспечения бухгалтерского учета налоговых обязательств по НДС	Система первичных документов по закупкам и продажам (накладные, товарно-транспортные накладные, доверенности, счета, счета-фактуры, акты сверки расчетов по НДС, протоколы проверок по НДС, копии платежных документов, акт сверки расчетов с налоговыми органами, хозяйственные договоры
Бухгалтерские и налоговые регистры, система отчетности	Учетные регистры по счетам 10, «Материалы», 19 «НДС по приобретенным ценностям», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 51 «Расчетный счет» налоговые регистры, книга покупок и продаж, Бухгалтерский баланс
Формы отчетности	Баланс, отчет о движении денежных средств, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, пояснительная записка, налоговые декларации по НДС

Третий раздел «Налоговые риски, возникающие при исчислении и уплате НДС», посвящен анализу ключевых рисков и методов их оценки. В данном разделе рекомендаций предлагается карта налоговых рисков по НДС, которая позволит внутреннему аудитору выявить наиболее значимые области и «стратегические точки» аудиторской проверки, наиболее оптимально сформировать аудиторскую программу и выбрать необходимый объем проверки. В таблице 3.14 приведены

¹⁰⁹ Составлено автором.

основные риски, которые должны учитываться при проведении внутренней аудиторской проверки.

Таблица 3.14 – Карта налоговых рисков по НДС¹¹⁰

Группа риска	Наименование риска
Р.1.1. Риск изменений и противоречий налогового законодательства	Риск неправильного применения налогового законодательства. Риск неправильного исчисления налоговой базы и суммы НДС. Риск несвоевременного исчисления налоговой базы и суммы НДС
Р.1.2. Риск применения неправовых методов оптимизации налогообложения	Риск неправомерного применения освобождения от налогообложения НДС. Риск некорректного применения налоговых вычетов. Риск неправомерного применения пониженных налоговых ставок. Риск неправомерного применения налоговых льгот. Риск неуплаты налога
Р.1.3. Риск недостоверного отражения налоговых обязательств в учетно-аналитической системе	Риск некорректного отражения на счетах бухгалтерского учета. Риск некорректного отражения сумм в отчетности. Риск расхождения данных налоговой декларации НДС и данных бухгалтерского учета. Риск несвоевременного представления налоговых деклараций по НДС. Риск несоответствия данных налогоплательщика по начисленным и уплаченным суммам налога с данными налоговых органов
Р.1.4. Риск неэффективности средств контроля налогообложения	Риск отсутствия контрольных процедур по НДС. Риск необнаружения ошибок в исчислении и учете НДС контрольными средствами
Р.2.1. Риск неэффективности модели оптимизации налогообложения	Риск необнаружения максимально эффективного сценария налогового планирования в целях налоговой оптимизации. Риск некорректного установления целевых значений налоговой оптимизации. Риск неэффективности мер по достижению оптимальных показателей налоговой нагрузки по НДС
Р.2.2. Риск долгосрочного негативного влияния налогообложения на показатели эффективности и устойчивого развития	Риск устойчивого негативного влияния на показатели платежеспособности. Риск негативного устойчивого влияния на добавленную стоимость и финансовые результаты
Р.2.3. Риск неэффективности процесса управления налогообложением	Риск неэффективности политики хеджирования рисков по НДС. Риск неэффективности мер управления налоговым процессом в части НДС

В разделе «Методика внутреннего аудита обязательств по НДС» подробно отражаются аудиторские процедуры, заявленные в рамках риск-ориентированной

¹¹⁰ Составлено автором

модели. Построение модели реализации аудиторских процедур основывается на процессном подходе. На основании процессно-объектного подхода проведения внутреннего аудита НДС предлагается выделить следующие процессы:

- проверку учетного процесса (исчисление и отражение обязательств по НДС в учете и отчетности);
- проверку контрольного процесса (организация и функционирование системы внутреннего контроля НДС);
- проверку процесса налогового планирования и управления с целью оптимизации налоговой нагрузки по НДС при минимизации налоговых рисков.

В качестве методов получения аудиторских доказательств предлагается использовать классические методы аудита такие как сбор и анализ первичных документов, интервью с сотрудниками, описание и анализ контрольных процедур и другие необходимые аудитору методы.

Ключевым звеном является разработка аудиторских процедур, проводимых в рамках внутренней аудиторской проверки. В приложении 8 приведен разработанный в соответствии с предлагаемой моделью внутреннего аудита комплекс аудиторских процедур.

Специфическим подразделом рекомендуемого комплекса аудиторских процедур, реализуемых в рамках риск-ориентированной модели проверки обязательств по НДС, является раздел, посвященный проведению аудита эффективности налогообложения, включающий в себя аудит планирования и управления налоговыми обязательствами по НДС. При реализации данных процедур рекомендуется проводить аудит методов планирования и достижения оптимальных критериев объема, динамики и структуры налогового бремени НДС, для чего предлагается методика проверки, основанная на методе аналитических коэффициентов определения налоговой нагрузки.

На рисунке 16 приведен рекомендуемый алгоритм аудита налогового планирования НДС на базе сценарного подхода.



Рисунок 16 – Рекомендуемый алгоритм аудита налогового планирования НДС на базе сценарного подхода¹¹¹

Рекомендованный алгоритм синтезирован в результате объединения принципов аудита и риск-менеджмента. Сценарный подход в риск-менеджменте позволяет хозяйствующим субъектам существенно снизить уровень неопределенности, формируя понимание основных вариантов развития событий. Сценарный подход играет особую роль при подготовке стратегий хозяйствующих субъектов и в настоящее время внедряется во все большем количестве компаний. Налоговое планирование НДС по сути также является стратегией хозяйствующего субъекта в отношении исчисления и уплаты налогов. В налоговом плане также присутствует большое количество неизвестных факторов и вероятностей. В этой связи сценар-

¹¹¹ Рисунок автора.

ный подход к налоговому планированию позволит наиболее наглядно представить варианты развития событий и будет способствовать принятию наиболее обоснованных решений менеджмента.

Как отмечает И.Н. Долгих «... Наиболее эффективным в практике налогового планирования является ситуационный метод, который позволяет при наименьших затратах осуществлять процесс планирования»¹¹². В основу метода заложен анализ различных сценариев формирования налоговой нагрузки и влияния на конечные показатели деятельности экономического субъекта в зависимости от характера совершаемых операций, состояний внешней и внутренней среды на момент формирования налогооблагаемой базы, состав и правовое содержание хозяйственных договоров и иные факторы, определяющие уровень налоговой нагрузки по определенному виду налогов.

Рекомендуемая методика проверки и оценка налоговой нагрузки по НДС и сопоставление выбранных критериев оптимальности в процессе аудиторской проверки с целевыми или «эталонными» показателями основывается на коэффициентном методе расчета и включает в себя следующие процедуры:

- оценка фактической налоговой нагрузки по НДС исходя из действующего сценария налогового планирования;
- оценка альтернативной налоговой нагрузки на основе прогнозируемых сценариев налогового планирования;
- оценка «эталонных» (среднестатистических, среднеотраслевых показателей налоговой нагрузки, показателей, рекомендуемых налоговыми органами);
- сопоставление данных фактических показателей с полученными в ходе аудиторской проверки;
- выявление резервов повышения эффективности налогового планирования НДС и разработка рекомендаций.

¹¹² Долгих И. Н. Налоговое планирование и оценка его эффективности / И.Н. Долгих // Международный бухгалтерский учет. Налогообложение. – 2013. – № 21 (267). – С. 41.

В процессе выполнения внутреннего аудита налога на добавленную стоимость особую роль играют профессиональные суждения внутреннего аудитора, действующего в условиях неопределенности нормативно-правовой базы.

В Приложениях к рекомендациям приведены рабочие документы, рекомендуемые к использованию при реализации процедур проверки эффективности налогового планирования и уровня налоговой нагрузки.

Таким образом, совокупность организационно-методических элементов, представленных выше, образует собой базовый алгоритм внутреннего аудита НДС, синтезирующий проверку соблюдения законодательства, регулирующего НДС, и требований к ведению бухгалтерского учета обязательств и платежей по данному налогу, систему внутреннего контроля в части НДС, эффективность налогового планирования и управления с целью обеспечения оптимизации налоговой нагрузки по НДС при минимизации налоговых рисков. Специфической особенностью рекомендуемого комплекса аудиторских процедур, реализуемых в рамках риск-ориентированной модели проверки обязательств по НДС, является раздел, посвященный проведению аудита эффективности налогообложения, включающий в себя аудит планирования и управления налоговыми обязательствами по НДС. В нем заключены значимые области и «стратегические точки» аудиторской проверки, связанные с распространенными налоговыми рисками, позволяющие наиболее оптимально сформировать аудиторскую программу и выбрать необходимый объем проверки. Разработка и внедрение рекомендаций на основе сформированных рекомендаций дает возможность существенно повысить эффективность внутреннего аудита налоговых обязательств, оперативно выявлять налоговые риски и определять пути их снижения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование позволило сделать соответствующие выводы и предложения.

1. В современных условиях возрастает роль внутреннего аудита налоговых обязательств в системе управления хозяйствующими субъектами. Целью внутреннего аудита налоговых обязательств является помощь органам управления организации в осуществлении эффективного контроля над различными звеньями (элементами) системы внутреннего контроля. Внутренний аудит налоговых обязательств представляет собой подсистему внутреннего контроля бизнес-процессов, прямо или косвенно связанную с исчислением и уплатой налогов и сборов, призванную выявить и оценить факторы риска и предоставить независимые и объективные гарантии и консультации. Исследование научных определений внутреннего аудита стало теоретической базой для формирования понятия внутреннего риск-ориентированного налогового аудита с учетом его специфических особенностей: осуществление анализа факторов риска, влияющих на бизнес-процессы, а также анализ систем контроля бизнес-процессов. В работе определены специфические особенности внутреннего налогового аудита, а именно: внутренний аудит направлен на оценку качества системы внутреннего контроля в целом, а также ее способности влиять на риски; в его основе - представление гарантий исполнения законных налоговых обязательств и налоговое консультирование.

Подчеркнутая направленность внутреннего аудита налоговых обязательств не только на устранение рисков, но и на предотвращение самого их возникновения определила рост функционального значения данного вида аудита, и, как следствие, расширенное применение профессионального суждения, появления идентификации таких особенностей формирования профессионального суждения внутреннего налогового аудитора, как: 1) высокая ответственность внутреннего аудитора ввиду риска применения налоговых санкций; 2) многообразие форм и методов налогового контроля; 3) наличие налоговых оптимизационных схем; 4) необходимость формирования краткосрочных и долгосрочных налоговых про-

гнозов. В связи с этим были укрупненно сгруппированы ситуации, при которых возникает необходимость в формировании профессионального суждения. «Речь идет о выделении шести типов профессионального суждения, используемых в ходе внутреннего аудита, которые формируются: (1) на этапе предварительного планирования аудита; (2) в начале проведения аудита по результатам оценки состояния внутреннего контроля клиента, бизнес-среды клиента и общего состояния бизнеса; (3) относительно правильности формирования профессиональных суждений проверяемого бухгалтера (4) при проведении аналитических процедур; (5) при разработке рекомендаций; (6) при оценке уровня риска. В целом профессиональное суждение аудитора при проведении внутреннего аудита налоговых обязательств можно охарактеризовать как *обоснованное суждение, высказанное в условиях неопределенности законодательства при квалификации, классификации и оценке свершившихся или потенциальных фактов хозяйственной жизни для целей формирования достоверной налоговой отчетности и (или) достижения краткосрочных и долгосрочных целей и задач хозяйствующего субъекта.*

Вышеуказанное определение отличается ориентацией на цели формирования профессионального суждения аудитора, а именно, отражение одновременно двух принципов проведения внутреннего аудита налоговых обязательств – формирование достоверной налоговой отчетности и эффективности деятельности организации с точки зрения налогообложения, обозначение условий, определяющих необходимость его применения (неопределенность регулирующих правил при квалификации, классификации и оценке фактов хозяйственной жизни для целей формирования налоговой отчетности, неопределенность налогового законодательства и правоприменительной практики), а также принципов и допущений, на которых оно должно быть основано (обоснованность, своевременность и справедливое представление с учетом индивидуальных особенностей хозяйствующего субъекта, целей и задач каждого хозяйствующего субъекта)»¹¹³.

¹¹³ Гринченко К. А. Исследование термина «профессиональное суждение» в теории и практике внутреннего аудита налоговых обязательств: материалы конференции / К. А. Гринченко // Инновационная экономика: II Международная научная конференция [г. Казань]. – 2015. – № 10. – С. 56 – 65.

При проведении сравнительного анализа подходов к проведению внутреннего налогового аудита выявлено, что риск ориентированный подход к внутреннему аудиту налоговых обязательств является наиболее эффективным и тесно связан с понятиями риск и бизнес-процесс. Риск-ориентированный подход дает возможность проследить четкую взаимосвязь между процессами, рисками, контролем, возможностями и рекомендациями. Ввиду этого были рассмотрены методы анализа рисков, их классификация, факторы, влияющие на возникновение рисков. Технология управления рисками становится важнейшим инструментом в методике внутреннего аудита.

2. В целях формирования концептуального подхода к риск-ориентированному внутреннему аудиту налоговых обязательств обозначены основные тенденции его развития: рост функционального значения службы внутреннего аудита и внутреннего аудита в целом, необходимость существенных дополнений действующих стандартов, стремление к повышению эффективности, связанное с необходимостью принятия не только текущих, но и стратегических решений с учетом выявленных рисков; повышение квалификации и ответственности исполнителей; оптимизация и разработка информационных систем; формирование комплексного налогового аудита как системной модели взаимосвязанных услуг, включающей проверку и выражение мнения о достоверности налоговой отчетности, налоговое консультирование, прогнозирование и планирование, постановку налогового учета. Налоговый риск становится ключевым элементом налогового планирования. В этой связи внедрение риск-ориентированного подхода во внутреннем налоговом аудите является важнейшей тенденцией развития внутреннего аудита налоговых обязательств.

3. Сформирована функциональная и организационно-методическая модель системы внутреннего аудита налоговых обязательств, предполагающая выделение следующих базовых направлений проверки: 1) внутренний аудит налогового планирования; 2) внутренний аудит эффективности налоговой оптимизации; 3) аудит соответствия принципу законности; 4) аудит соблюдения принципа соотношения экономической эффективности и налогово-правовых рисков; 5) аудит налогового

менеджмента. Комплекс структурно-логических моделей организации и проведения внутреннего аудита налоговых обязательств создал платформу для его рассмотрения как единого и самодостаточного процесса, в котором регламентирован его порядок проведения и цели.

4. Разработаны ключевые методические и теоретических положения, основанные на понятиях внутреннего налогового аудита, профессионального суждения с учетом риск-ориентированной направленности процесса аудита. В работе определены возможности разработки концептуального подхода к внутреннему аудиту налоговых обязательств, который представляет собой регламентацию процесса проведения аудита во внутренних стандартах, методику выявления рисков рисков, влияющих на деятельность организации, и формирование на этой основе плана и программы аудита. Таким образом, предложенный концептуальный подход к внутреннему аудиту налоговых обязательств, который является частью системы внутреннего аудита, может быть рассмотрен в рамках комплекса структурно-логических моделей: функциональной, организационно-методической, структурно-логической модели проведения внутреннего аудита налоговых обязательств, ориентированных на целевое предупреждение и компенсацию указанных групп и видов риска. Использование структурно-логических моделей на практике предполагает более детализированный подход к их осуществлению, поэтому был предложен методический инструментарий, необходимый для проведения внутреннего аудита налоговых обязательств.

5. Для формирования модели концептуального подхода в ходе исследования разработано методическое обеспечение проведения внутреннего аудита налога на добавленную стоимость на основе риск-ориентированного подхода, которое регламентировано как с точки зрения самого процесса налогового администрирования, так и с точки зрения контрольных процедур, необходимых для внутренней аудиторской проверки, а также учитывает специфику данного налога российской налоговой системы. Методика внутреннего аудита налоговых обязательств включает: аудит соответствия законодательству порядка исчисления и уплаты налогов и сборов; аудит системы внутреннего контроля налоговых обязательств и платежей; аудит эффек-

тивности налогового планирования и налоговой оптимизации; аудит налогового менеджмента.

6. Разработанная методика внутреннего риск-ориентированного аудита налоговых обязательств дает возможность определить алгоритм аудита налогового планирования НДС. В рекомендуемый порядок проведения процедур включены: внутренний аудит правового и организационного соответствия (контроль внешней налоговой среды, контроль исполнения норм налогового права, оценка административных рисков и рисков участия в неправовых схемах налогообложения); внутренний аудит учетно-информационного соответствия (достоверность отражения налоговых обязательств в учете и отчетности, аналитической системе); внутренний аудит оптимальности и эффективности налогообложения (выявление налоговых рисков, оказывающих влияние на эффективность деятельности предприятия, резервов и потенциала использования стимулирующей функции налогообложения). В рамках каждого из направлений аудита разработаны перечни аудиторских процедур и алгоритм (порядок) их реализации и документального оформления. Методику внутреннего аудита налоговых обязательств, основанную на предложенных направлениях, целесообразно формировать отдельно по каждому из налогов российской налоговой системы. Такое разделение обосновано тем, что в основу методики включаются налоговые риски, которые специфичны для каждого из налогов. Кроме того, хозяйствующие субъекты формируют отчетность для налогового органа по каждому налогу отдельно, что также обуславливает необходимость отдельного внутреннего аудита.

Таким образом, для иллюстрации технологической реализации концептуального подхода разработано методическое обеспечение в части налога на добавленную стоимость, а также предложены рекомендации по стандартизации. Совокупность организационно-методических элементов, представленных в методических рекомендациях, образует базовый алгоритм внутреннего аудита НДС, синтезирующий проверку соблюдения законодательства, регулирующего НДС, и требований к ведению бухгалтерского учета обязательств и платежей по данному налогу, систему внутреннего контроля в части НДС, эффективность налогового

управления с целью обеспечения оптимизации налоговой нагрузки по НДС при минимизации налоговых рисков. Специфической особенностью рекомендуемого комплекса аудиторских процедур, реализуемых в рамках риск-ориентированной модели проверки обязательств по НДС, является раздел, посвященный проведению аудита эффективности налогообложения, включающий в себя аудит планирования и управления налоговыми обязательствами по НДС. В нем заключены значимые области и «стратегические точки» аудиторской проверки, связанные с распространенными налоговыми рисками, позволяющие наиболее оптимально сформировать аудиторскую программу и выбрать необходимый объем проверки. Разработка и внедрение рекомендаций дает возможность существенно повысить эффективность внутреннего аудита налоговых обязательств, оперативно выявлять налоговые риски и определять пути их снижения.

Итогом исследования стало формирование гибкого подхода к риск-ориентированному аудиту налоговых обязательств, который позволяет адаптировать службу внутренних налоговых аудит под цели компании и конкретные задачи руководства и акционеров. Анализ результатов исследования будет полезен как ученым-теоретикам, так и практикующим аудиторам. Очевидную практическую значимость имеют: методическое обеспечение внутреннего аудита налога на добавленную стоимость, рекомендации по стандартизации внутреннего аудита НДС.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс. Часть первая [Электронный ресурс]: федер. закон от 30 ноября 1994 г. N 51-ФЗ: [принят Гос. Думой 21 октября 1994 г.] / СПС «Гарант»
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая [Электронный ресурс]: федер. закон от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ: [принят Гос. Думой 16 июля 1998 г.] / СПС «Гарант»
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс]: федер. закон от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ: [принят Гос. Думой 19 июля 2000 г.] / СПС «Гарант»
4. Адамов, Н. А. Особенности аудита в строительстве / Н. А. Адамов, А. И. Булеев // Бухучет в строительных организациях. – 2010. – № 12. – С. 12.
5. Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита, налогообложения и статистики : материалы конференции / ред. кол. Е. Н. Макаренко (отв. ред.) и др. // VI Всероссийская научно-практическая конференция студентов, аспирантов и молодых ученых [г. Ростов-на-Дону, 24 апреля 2014 г.]. – Ростов н/Д.: АзовПечать, Изд-во РГЭУ (РИНХ), 2014. – 299 с.
6. Алексеева, И. В. Основные подходы к формированию профессионального суждения в бухгалтерском учете и аудите / И. В. Алексеева // Управленческий учет. – 2011. – № 5. – С. 91 – 100.
7. Амирзянова, Л. К. К вопросам о видах аудиторской деятельности / Л. К. Амирзянова, И. И. Рахманова // Аудит и финансовый анализ, – 2012. – № 6. – С. 228 – 231.
8. Арабян, К. А. Аудит вчера, сегодня, завтра / К. А. Арабян // Аудитор. – 2014. – № 12. – С. 15 – 20.
9. Аскери, О. Профессиональное суждение: что это такое и как с ним бороться [Электронный ресурс] : МСФО: практика применения. – 2008. – № 4 // Портал ГАРАНТ.РУ: нормативно-правовая база. – Режим доступа: <http://base.garant.ru>. – Последнее обновление 18.05.2014.

10. Аудиторская фирма «ДТБ-Аудит» [Электронный ресурс] // ООО «Аудиторская фирма “ДТБ-Аудит”»: официальный сайт. – Режим доступа: <http://www.vtb-audit.ru>. – Дата обращения: 08.06.2015.
11. Балыбердина, Е. Е. Трансформация контрольной функции внутреннего операционного аудита в процессе его эволюции [Электронный ресурс] / Е. Е. Балыбердина // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 27. – Режим доступа: <http://www.fin-izdat.ru/journal/analiz/detail.php?ID=30338>.
12. Баранов, П. П. Развитие концепции профессионального суждения в аудите: теория и методология : автореф. дис. ... д-ра эконом. наук: 08.00.12 / П. П. Барнов; Новосибирский гос. ун-т. – Новосибирск, 2013. – 47 с.
13. Баранова, О. В. Аудит информационных систем в условиях компьютерной обработки данных : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / О. В. Баранова; Финансовая академия при правительстве РФ. – М., 2009. – 258 с.
14. Белякова, Э. И. Аудиторские процедуры в аудите налога на добавленную стоимость : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Э. И. Белякова; Российская экономическая академия им. Г. В. Плеханова. – М., 2013. – 25 с.
15. Беспалов, М. В. Комментарий к приказу Минфина России от 17.08.2010 № 90н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] / М. В. Беспалов // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. – 2011. – № 1. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=PBI;n=160140>
16. Богатая, И. Н. Методические подходы к идентификации видов аудиторско--консалтинговых услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами / И. Н. Богатая, А. Н. Кизилев // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 4. – С. 1124.
17. Богданова, Н. В. Изюминка профессионального суждения [Текст] / Н. В. Богданова // Бухгалтерия и банки. – 2005. – № 3. – С. 18 – 21.
18. Богомолов, А. М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения : методическое пособие / А. М. Богомолов, Н. А. Голощанов. – М.: Экзалин, 2011. – 420 с.

19. Бурцев, В. В. Основные принципы внутреннего финансового аудита [Текст] / В. В. Бурцев // Менеджмент сегодня. – 2005. – № 6. – С. 50 – 56.
20. Бутусов, Е. В. Риск-ориентированный подход к оценке и внутреннему контролю непрерывности деятельности организации : монография / Е. В. Бутусов; Уфим. гос. нефт. техн. ун-т. – Уфа: редакционно-издательский центр УГНТУ, 2014. – 134 с.
21. Бычкова, С. М. Риски в аудиторской деятельности : монография / С. М. Бычкова, Л. Н. Растамханова. – М.: Финансы и статистика, 2010. – 416 с.: ил.
22. Бычкова, С. М. Риски искажения учетной информации: выявление в процессе аудита / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 12. – С. 25 – 29.
23. Василенко, А. А. Применение международных стандартов аудита в России: терминологический аспект / А. А. Василенко, А. Н. Кизилов // Аудит. – 2016. – № 4/5. – С. 14 – 19: 2 фот., 3 табл.
24. Василенко, А. А. Эволюция представлений о категории «предпосылки составления бухгалтерской отчетности» в теории аудита / А. А. Василенко // Научная мысль Кавказа. – 2012. – № 3. – С. 16 – 22.
25. Васильева, Е. Г. Налоговая выгода : монография / Е. Г. Васильева. – М.: Юрлитинформ, 2015. – 175 с.
26. Васильева, М. Б. Внешний и внутренний аудит на предприятии / М. Б. Васильева, Ю. Камфер, О. Степанова // Экономико-правовой бюллетень. – 2001. – № 6. – С. 151 – 159.
27. Васильева, М. Б. Модель аудита технологического цикла производства хлеба и хлебобулочных изделий / М. Б. Васильева // Проблемы экономики и менеджмента: научный журнал. – 2015. – № 8 (48). – С. 48 – 50.
28. Вахорина, М. В. Методика внутреннего аудита управленческой отчетности : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / М. В. Вахорина; Московский государственный университет экономики, статистики и информатики (МЭСИ). – М., 2010. – 210 с.

29. Венников, В. В Анализ качества различных подходов к аудиторской проверке [Электронный ресурс] / В. В. Венников // Группа компаний «consalting.ru»: Федеральный консалтинговый центр. – Режим доступа: http://consulting.ru/206ven_1.
30. Викторов, П. П. Особенности аудита налоговых обязательств обособленных подразделений иностранных юридических лиц : автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.1 / П. П. Викторов; Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации. – М., 2002. – 25 с.
31. Вилисов, В. Я., Инструменты внутреннего контроля : монография / В. Я. Вилисов, И. Е. Суков. – М.: РИОР ИНФРА-М, 2015. – 261 с.
32. Внутренний аудит: организация и планирование : методическое пособие / Ф. Б. Риполь-Сарагоси, В. Ю. Реутов. – Ростов н/Д.: Феникс, 2006. – 190 с.
33. Генералова, Н. В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО / Н. В. Генералова, В. А. Кирьянова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 23. – С. 15 – 17.
34. Гончаренко, Л. И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения / Л. И. Гончаренко // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 1. – С. 37 – 41.
35. Гринченко, В. А. Исследование аудиторских рисков и современных методик их оценки / В. А. Гринченко, К. А. Гринченко // Учет и статистика. – 2013. – № 4 (32). – С. 33 – 42.
36. Гринченко, К. А. Исследование нормативно-правовой базы налогового аудита хозяйствующих субъектов и пути ее усовершенствования / Е. М. Евстафьева, К. А. Гринченко // Учет и статистика. – 2014. – № 2 (34). – С. 37 – 44.
37. Гринченко, К. А. Сущность категории внутреннего аудита налоговых обязательств [Электронный ресурс] : электронный журнал / К. А. Гринченко; учред. МОО Академия естествознания // Фундаментальные исследования: научный журнал. – 2015. – № 10. – С. 152 – 155. – Режим доступа: <http://search.rae.ru>.

38. Гринченко, К. А. Применение риск-ориентированного подхода при формировании основных направлений и аудиторских процедур внутреннего аудита налоговых обязательств / К. А. Гринченко // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 4. – С. 161 – 165.
39. Гришина, Л. В. Профессиональное суждение и его роль в формировании финансовой отчетности / Л. В. Гришина // Экономические науки. – 2009. – № 10 (59). – С. 326 – 329.
40. Губайдуллина, А. Р. Принципы учета, определяющие применение профессионального суждения бухгалтера в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности / А. Р. Губайдуллина // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 28. – С. 291 – 293.
41. Губайдуллина, А. Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской отчетности : дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.12 / А. Р. Губайдуллина; Нижегородский гос. ун-т им. Н.И. Лобачевского. – Нижний Новгород, 2014. – 245 с.
42. Гутцайт, Е. М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты / Е. М. Гутцайт. – М.: Элит 2000, Юнити-Дана, 2002. – 400 с.
43. Гутцайт, Е. М. Аудиторская проверка с позиций теорий принятия решения в условиях неопределенности / Е. М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 9. – С. 31 – 35.
44. Данякина, Е. И. Организационная культура и профессиональное суждение бухгалтера / Е. И. Данякина // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 1. – 123 – 125.
45. Долгих, И. Н. Налоговое планирование и оценка его эффективности / И. Н. Долгих // Международный бухгалтерский учет. Налогообложение. – 2013. – № 21 (267). – С. 41.
46. Дрожжина, И. А. Практическая реализация методики расчета налоговой нагрузки экономического субъекта / И. А. Дрожжина // Управленческий учет. – 2009. – № 11. – С. 69 – 75.

47. Дружиловская, Т. Ю. Профессиональное суждение бухгалтера как основа формирования учетной политики / Т. Ю. Дружиловская, Т. Н. Коршунова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 20. – 2 – 10.
48. ДФК Фемида–аудит [Электронный ресурс] // ООО «Аудиторская фирма «Фемида-Аудит»: официальный сайт. – Режим доступа: <http://www.femida-audit.com>. – Дата обращения: 16.06.2015.
49. Евдокимова, А. В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности : практическое пособие / А. В. Евдокимова, И. Н. Пашкина. – М.: Дашков и Ко, 2009. – 208 с.
50. Евстратова, И. В. Профессиональное суждение бухгалтера: что это? / И. В. Евстратов // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 2. – С. 102–104.
51. Егорова, Е.Е. Использование методов анализа данных во внутреннем аудите [Электронный ресурс] / Е. Е. Егорова, Д. Н. Зезюлин // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика: научный журнал. – 2010. – № 1. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/ispolzovanie-metodov-analiza-dannyh-vo-vnutrennem-audite>.
52. Ершов, А. А. Внутренний аудит: совместное состояние и потребности в правовом регулировании / А. А. Ершов // Бизнес в законе. – 2010. – № 4. – С. 106 – 109.
53. Ефремова, А. А. Достоверность отчетности вопреки требованиям ПБУ: нарушение или профессионализм? / А. А. Ефремова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 16. – С. 43–46.
54. Ефремова, А. А. Оценка по справедливой стоимости: необходимость и возможность для российского бухгалтерского учета / А. А. Ефремова // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 18. – С. 47 – 51.
55. Жакипбекова, Д. С. Внутренний аудит продаж: организация и методика : автореф. дис. ... д-ра философии: 08.00.12 / Д. С. Жакипбекова; Междунар. ун-т Кыргызстана. – Бишкек, 2014. – 26 с.
56. Жернаков, С. А. Принципы налогового планирования / С. А. Жернаков // Налоги и финансовое право. – 2010. – № 7. – С. 218 – 220.

57. Земсков, В. В. Оценка аудиторского риска / В. В. Земсков // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 3. – С. 81 – 86.
58. Зиборева, О. Ю. Внутренний аудит расчетов по налогам и сборам в интегрированных компаниях : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / О. Ю. Зиборева; Новосибирский гос. ун-т экономики и управления. – Иркутск, 2012. – 176 с.
59. Иванова Е. С. Государственно-правовое регулирование аудита налогообложения в Российской Федерации / Е. С. Иванова // Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2011. – С. 293 – 298.
60. Ильин, И. А. Наши задачи : в 2 т. Т. 1 / И. А. Ильин. – М.: АЙРИС-пресс, 2008. – 515 с.
61. Казакова, Н. А. Концепция внутреннего контроля эффективности организации : монография / Н. А. Казакова, Е. И. Ефремова; под ред. Н. А. Казаковой. – М.: Ифра-М, 2015. – 233 с.
62. Казанникова, Е. В. Профессиональное суждение бухгалтера в условиях стандартизации учета : автореф. дис. ...канд. экон. наук: 08.00.12 / Е. В. Казанникова; Санкт-Петербургский ун-т экономики и финансов. – СПб., 2007. – 17 с.
63. Камышанов, П. И. Практическое пособие по аудиту : практическое пособие / П. И. Камышанов. – М.: Инфра-М, 2008. – 286 с.
64. Каширина, М. П. Методика аудита налогового учета и отчетности налога на прибыль организаций : автореф. дис канд. экон. наук: 08.00.12 / М. П. Каширина; Московский гос. ун-т экономики, статистики и информатики. – М., 2013. – 25 с.
65. Каширина, М. П. Особенности налогового аудита: материалы конференции / М. П. Каширина; под ред. В. И. Подольского // Теоретические и методические основы концепции развития финансового контроля и аудита в процессе перехода России на инновационный путь развития: научно-практическая конференция ВЗФЭИ. – 2009. – С. 171–179.
66. Кеворкова, Ж. А. Внутренний аудит в обеспечении экономической безопасности бизнеса / Ж. А. Кеворкова // Лизинг. – 2015. – № 5 – 6. – С.29-33.

67. Кизилов, А. Н. Эволюция аудита как науки и практической деятельности / А. Н. Кизилов, И. Н. Богатая // Экономический анализ: теория и практика: научный журнал. – 2012. – № 22. – С. 4760.
68. Ким, Н. В. Существенность и профессиональное суждение в аудите: значение и проблемы : научный сборник / Н. В. Ким; ответ. ред. А. В. Кудрявцева // Вестник Южно-Уральского государственного университета. – 2006. – № 13 (68). [Сер. Право]. – Вып. 08. – Т. 1. – Челябинск: Изд-во ЮУрГУ. – 341 с.
69. Кисилевич, Т. И. Налоговый аудит в строительстве : методическое пособие / Т. И. Кисилевич. Е. Н. Хачемизова. – М.: Финансы и Статистика, 2006. – 208 с.
70. Коновалова, Н. В. Аудиторский риск: вопросы оценки управления / Н. В. Коновалова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 5. – С. 174 – 182.
71. Коростелкина, И. А. Методика расчета налоговой нагрузки экономических субъектов / И. А. Коростелкина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 32 (326). – С. 41 – 50.
72. Короткова, А. В. Методические основы внутреннего аудита в организациях холдингового типа / А. В. Короткова, Т. В. Миргородская // Инновационное развитие экономики. – 2013. – № 4 – 5 (16). – С. 225 – 230.
73. Короткова, А. В. Методическое обеспечение внутреннего аудита трансфертных финансовых результатов холдинга / А. В. Короткова // вестник экономической интеграции. – 2012. – № 8 (52). – С. 50 – 55.
74. Косоногова, Е. С. Особенности классификации затрат по экономической роли в производстве / Е. С. Косоногова // Управленческий учет. – 2016. – № 2. – С. 14 – 21.
75. Косткин, С. В. Регулирование аудиторской деятельности в США / С. В. Косткин // Внедрение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в кредитной организации. – 2006. – № 6. – С. 19 – 22.

76. Котов, В. В. Обеспечение достоверности налоговой отчетности как задача негосударственного финансового контроля / В. В. Котов // Финансовое право. – 2013. – № 7. – С. 28 – 33.
77. Кочинев, Ю. Ю. Качественная модель аудиторского риска методом нечетких множеств / Ю. Ю. Кочинев // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 7. – С. 78 – 83.
78. Кришталева, Т. И. Особенности аудита налогообложения / Т. И. Кришталева // Все для бухгалтера. – 2007. – № 12.
79. Крячко, М. С. Налоговый аудит: определение и методика проведения. Тюменская государственная академия мировой экономики, управления и права [Электронный ресурс] / М. С. Крячко. – Режим доступа: <http://www.rae.ru/forum2012/pdf/n19.pdf>. – Дата обращения: 26.06.2015.
80. Кучеров, А. В. Внутренний аудит в России / А. В. Кучеров, Е. В. Леушина // Молодой ученый. – 2013. – № 6. – С. 359 – 362.
81. Лабынцев, Н. Т. Налоговый аудит в России: состояние и перспективы развития : материалы конференции / Н.Т. Лабынцев, И.А. Кислая // Роль и место бухгалтерского учета, контроля и анализа в развитии экономической науки и практики: II международная научно-практическая конференция [г. Киев 6 – 7 декабря 2012 г.]. – Украина, Киев: Национальный экономический университет им. В. Гетьмана, 2012.
82. Лианский, М. Е. Профессиональное суждение и бухгалтерская отчетность организации / М. Е. Лианский, Е. В. Лимошина // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 24. – С. 71 – 72.
83. Лианский, М. Е. Роль международных организаций в учете, контроле и анализе / М. Е. Лианский // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 1. – С. 1 – 9.
84. Лисовская, И. А. Концепция налоговой стратегии предприятия / И. А. Лисовская // Налоговая политика и практика. – 2008. – № 7/1.
85. Лисовская, И. А. Налоговые риски: понятие, факторы возникновения, методы управления / И. А. Лисовская // Новый университет. – 2011. – № 1. – С. 3.

86. Максимова, Г. В. Внутренний аудит: развитие стратегического планирования проверок [Электронный ресурс] / Г. В. Максимова // Известия Иркутской гос. экономической академии: научный журнал. – 2014. – № 1. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-audit-razvitiie-strategicheskogo-planirovaniya-proverok>.
87. Малицкая, В. Б. Современное понимание аудита и его концептуальное содержание / В. Б. Малицкая, М. Б. Чиркова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2013. – № 2. – С. 313 – 319.
88. Малицкая, В. Б. Методика проведения аудита дебиторской задолженности в США / В. Б. Малицкая // Перспективы науки. – 2010. – № 6 (8). – С. 88 – 95.
89. Маслов, М. Б. Методика реализации налогового планирования на промышленном предприятии / М. Б. Маслов // Управленческий учет. – 2011. – № 7. – С. 78 – 85.
90. Мельник, М. В. Развитие внутреннего финансового контроля и аудита в коммерческих организациях / М. В. Мельник // Казанский экономический вестник. – 2014. – № 6 (14). – С. 89 – 98.
91. Международные стандарты финансовой отчетности : стандарты. – М.: Аскери – АССА, 2011. – 1064 с.
92. Миронова, О. А. Развитие налогового аудита: проблемы и перспективы / О. А. Миронова, А. Ф. Ханафеев // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 5. – С. 27 – 37.
93. Митрофанова, И. А. Оптимизация налогообложения как инструмент планирования финансовых результатов деятельности организации / И. А. Митрофанова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 28 (322). – С. 34 – 45.
94. Молодых, В. А. Эффективность системы налогового планирования в условиях экономической рецессии : монография / В. А. Молодых, А. А. Рубежной, В. Б. Саркисов. – Ставрополь: ФГАОВПО «Северо-Кавказский федеральный университет», 2014. – 145 с.
95. Морозова, Ж. А. Внутрифирменный стандарт «Аудиторская выборка» / Ж. А. Морозова // Аудиторские ведомости. – 2004. – № 6.

96. Никонова, И. Ю. Значение профессионального суждения бухгалтера при формировании учетной политики / И. Ю. Никонова // Вопросы современной науки и практики. Университет им. В.И. Вернадского. – 2012. – № 2 (40). – С. 188 – 193.
97. Никулина, А. Г. Об организации взаимодействия службы внутреннего контроля с управленческой командой / А. Г. Никулина // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2011. – № 5 (84). – С. 28 – 30.
98. Новоселов, И. В. Цели, функции и задачи внутреннего аудита российских компаний [Электронный ресурс] / И.В. Новоселов // Известия ИГЭА. – 2008. – № 6. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/tseli-funktsii-i-zadachi-vnutrennego-audita-rossiyskih-kompaniy>. – Дата обращения: 28.11.2015.
99. Новосельцев, А. А. Функции внутреннего контроля и внутреннего аудита на предприятии [Электронный ресурс] / А. А. Новосельцев // Социально-экономические явления и процессы. – 2013. – № 4 (050). – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/funktsii-vnutrennego-kontrolya-i-vnutrennego-audita-na-predpriyatii>. – Дата обращения: 02.12.2015.
100. Овчаренко, О. В. Развитие методического обеспечения внутреннего и внешнего аудита экспортно-импортных операций на основе риск-ориентированного подхода : автореф. дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / О. В. Овчаренко. – Ростов н/Д., 2009. – 23 с.
101. Орлов, С. Н. Внутренний аудит в современной системе корпоративного управления компанией : практическое пособие / С. Н. Орлов. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 283 с.
102. Панков, В. В. Аудит налоговых рисков организаций, размещающих еврооблигации / В. В. Панков, Г. Г. Фоломеев // Аудиторские ведомости. – 2012. – № 8. – С. 41 – 53.
103. Панкова, С. В. Аудиторская проверка прогнозной финансовой информации при реализации инвестиционных проектов / С. В. Панкова, А. И. Кривцов // Вестник Оренбургского гос. ун-та: научный журнал. – 2011. – № 13 (132) (декабрь).

104. Панкова, С. В. Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия / С. В. Панкова, Е. В. Саталкина // Международный бухгалтерский учет: научный журнал. – 2011. – № 21. – С. 10 – 15.
105. Парамонова, Л. А. Внутренний аудит в системе внутреннего контроля сервисно-ориентированных организаций [Электронный ресурс] / Л. А. Парамонова // Ассоциация «Открытая наука». – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-audit-v-sisteme-vnutrennego-kontrolya-servisno-orientirovannyh-organizatsiy-1>. – Дата обращения: 12.07.2015.
106. Плахотя, Т. В. Актуальные вопросы организации эффективной службы внутреннего аудита [Электронный ресурс] / Т. В. Плахотя // Фундаментальные исследования. – 2014. – № 6 – 7. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-voprosy-organizatsii-effektivnoy-sluzhby-vnutrennego-audita>. – Дата обращения: 02.12.2015.
107. Попова, О. Г. Аудит информационных систем [Электронный ресурс] / О. Г. Попова // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2010. – № 1. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=PBI;n=147451>.
108. Псарева, О. В. Формирование налоговой стратегии промышленного предприятия в целях повышения эффективности планирования налоговых обязательств / О. В. Псарева // Управленческий учет. – 2011. – № 5. – С. 75 – 80.
109. Пятов, М. Л. Профессиональное суждение в современной практике учета / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 24. – С. 51–55.
110. Рассказова-Николаева, С.А. Как научиться профессиональному суждению / С. А. Рассказова-Николаева // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2008. – № 4. – С. 42 – 46.
111. Рахманова, И. И. Аналитические процедуры внутреннего аудита налоговых обязательств / И. И. Рахманова // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 6. – С. 272 – 276.
112. Рахманова, И. И. Категория существенности при планировании аудита налоговых обязательств организации : материала конференции / И. И. Рахманова // Современные проблемы глобализации мирового хозяйства и социально-

- культурного развития человека: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Отечество, 2014. – С. 237 – 241.
113. Рахманова, И. И. Налоговые обязательства в аудиторской деятельности : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / И.И. Рахманова; Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского. – Нижний Новгород, 2015. – 190 с.
114. Резниченко, Д. С. Налоговый аудит в строительных организациях: методика и технология проведения : дис. ...канд. экон. наук: 08.00.12 / Д. С. Резниченко; Кубанский гос. аграрный ун-т. – Краснодар, 2012. – 211 с.
115. Ризванова, М. В. Основные подходы к формированию системы внутреннего контроля в организации / М. В. Ризванова // Аудитор. – 2014. – № 7. – С. 33 – 38.
116. Сафонова, М. Ф. Внутренний контроль и аудит расчетов с бюджетом по налогу на прибыль : монография / М. Ф. Сафонова. – М.: Научная библиотека, 2015. – 215 с.
117. Сафонова, М. Ф. Проблемы развития налогового аудита в Российской Федерации / М. Ф. Сафонова, Е. А. Щербакова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 17. – С. 26 – 33.
118. Сафонова, М. Ф. Теория и методология внутреннего и внешнего аудита : монография / М. Ф. Сафонова, Н. Г. Данилейко, К. Н. Деревянко. – М.: Научная библиотека, 2015. – 171 с.
119. Северенкова, Л. П. Эволюционные процессы во внутреннем аудите / Л. П. Северенкова // Известия РГПУ им. А. И. Герцена. – 2008. – № 73 – 81.
120. Сивцова, Е. В. Совершенствование системы внешнего контроля качества аудита / Е. В. Сивцова // Аудитор. – 2011. – № 8. – С. 23 – 31.
121. Сеницына, Т. В. Границы профессионального суждения в аудите : дис. канд. экон. наук: 08.00.12 / Т. В. Сеницына; Новосибирский государственный университет экономики и управления (НИНХ). – Новосибирск, 2005. – 128 с.
122. Ситнов, А. А. Роль внутреннего аудита в системе управления экономическим субъектом / А. А. Ситнов // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 51 – 60.

123. Слободняк, И. А. Использование профессионального суждения при формировании информации о финансовых результатах для целей управленческой отчетности / И. А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 7. – С. 8 – 16.
124. Слободняк, И. А. Использование профессионального суждения при формировании учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности / И. А. Слободняк // Известия Иркутской гос. экономической академии. – 2011. – № 2. – С. 53 – 57.
125. Сметанко, А. В. Современный подход к определению сущности внутреннего аудита и его основных функций в системе корпоративного управления акционерным образом / А. В. Сметанко // Вестник Таганрогского института управления и экономики. – 2013. – № 2 (18). – С. 22 – 25.
126. Смирнова, Е. А. Профессиональное суждение бухгалтера: понятие, сущность и содержание / Е. А. Смирнова // Теория и практика общественного развития. – 2012. – № 10. – С. 291 – 294.
127. Соколов, Я. В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 12. – С. 53 – 57.
128. Сомов, Л. Внутренний аудитор – работа для профессионалов / Л. Сомов // Работа и зарплата. – 2002. – № 5. – С. 21 – 28.
129. Сонин, А. М. Внутренний аудит в новой реальности / А. М. Сонин // Аудитор. – 2012. – № 2. – С. 84 -92.
130. Сонин, А. М. Зачем компании внутренний аудит? / А. М. Сонин // Управление компанией. – 2004. – № 10. – С. 51 – 54.
131. Социология [Электронный ресурс] : электронная энциклопедия. – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru/dict/sociology>.
132. Суглобов, А. Е. Контроль качества работы при аудите исторической финансовой информации / А. Е. Суглобов // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 2. – С. 27 – 36.

133. Сунцева, П. В. Оптимизация налогообложения как способ защиты прав и законных интересов налогоплательщиков / П. В. Сунцева // *Налоги и финансовое право*. – 2012. – № 11. – С. 216 – 219.
134. Тарасова, Т. М. *Управленческий учет и внутренний контроль деятельности операторов подвижного состава* : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Т. М. Тарасова; Самар. ин-т (фил.) РЭУ им. Г. В. Плеханова. – Ростов н/Дону, 2011. – 25 с.
135. Толстова, А. С. *Бухгалтерские риски и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности* : автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / А. С. Толстова; Марийский гос. технический ун-т. – Йошкар-Ола, 2009. – 20 с.
136. Третьякова, С. Н. *Некоторые вопросы повышения эффективности внутреннего аудита в коммерческом банке* / С. Н. Третьякова // *Власть и управление на востоке России*. – 2010. – № 3. – С. 37 – 41.
137. Туякова, З. С. *Классификация профессионального суждения как современного инструментария бухгалтерского учета* / З. С. Туякова, Е. В. Саталкина // *Вестник ОГУ*. – 2010. – № 1 (107). – С. 90 – 97.
138. Удовиченко, Е. М. *Инновационная Россия в реалиях нравственно-этических и социальных проблем* / Е. М. Удовиченко // *Экономика и политика*. – 2014. – № 1 (2). – С. 234 – 237.
139. Хахонова, Н. Н. *Проблемы организации и функционирования службы внутреннего аудита в компаниях* / Н. Н. Хахонова, Е. П. Щербакова // *Вестник Адыгейского государственного университета [Сер. 5. Экономика]*. – 2010. – № 2. – С. 105 – 110.
140. Цыденова, Э. Ч. *Деловая репутация: надлежащее исполнение обязательств [Электронный ресурс]* / Э. Ч. Цыденова // *Аудиторские ведомости*. – 2011. – № 6. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=RVI;n=165392>.
141. Чайковская, Л. А. *Эффективный внутренний контроль и факторы, оказывающие на него влияние* / Л. А. Чайковская // *Аудит и финансовый анализ*. – 2016. – № 1. – С. 170 – 176.

142. Чопчян, Н. С. Модель расчета аудиторского риска / Н. С. Чопчян // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2010. – № 10. – С. 149 – 150.
143. Шапошников, А. А. Профессиональное суждение и его роль в аудите / А. А. Шапошников, Т. В. Синицина // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 3 – 9.
144. Шапошников, В. В. Энтропия учетной системы: понятие, описание, анализ / В. В. Шапошников, Я. И. Устинова // Учет и аудит. – 2009. – № 6. – С. 75 – 78.
145. Шешукова, Т. Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов : методическое пособие / Т. Г. Шешукова, М. А. Городилов. – 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 184 с.
146. Шнейдман, Л. З. Интервью / Л. З. Шнейдман // Финансовая газета. – 2001. – № 44. – С. 18 – 19.
147. Шохнех, А. В. Концептуальные основы внутреннего аудита, его организационные модели и регламенты для малого бизнеса / А. В. Шохнех // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – № 5. – С. 276 – 282.
148. Шурчкова, И. Б. Сущность налогового аудита и его концептуальная структура / И. Б. Шурчкова // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – № 4. – С. 165 – 171.
149. Шурчкова, И. Б. Налоговый аудит: теоретико-методологические и организационно-методические аспекты гармонизации во внутренней и внешней среде / И. Б. Шурчкова // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 2. – С. 216 – 222.
150. Щербакова, Е. П. Развитие методики внутреннего аудита в холдингах : автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Е. П. Щербакова; Ростовский государственный экономический университет (РИНХ). – Ростов н/Д., 2012. – 24 с.
151. Альфа банк: Внутренний аудит [Электронный ресурс] // АО Alfa-Bank (RU): официальный сайт. – Режим доступа: https://alfabank.ru/about/corporate_governance/audit/internal_audit. – Дата обращения: 18.06.2015.

152. Arens, Alvin A. Auditing and assurance services: an integral approach, 12th ed. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2012. – 888 p.
153. Brink, V. Internal auditing: its nature and function and methods of procedure / V. Brink. – N.Y., 1941. – 221 p.
154. Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittenhofer, James H. Scheiner. Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing / Institute of Internal Auditors, Inc., 2003 – 1446 p.
155. Richard F. Chambers Trusted Advisors: Key Attributes of Outstanding Internal Auditors / Institute of Internal Auditors, Inc., 2015 – 548 p.
156. Ronell B. Raaum Performance Auditing: Measuring Inputs, Outputs, and Outcomes / Institute of Internal Auditors, Inc., 2015 – 312 p.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Анализ и синтез дефиниций «внутренний аудит» в официальных документах, научной литературе и интернет – ресурсах

Рассматриваемый источник	Понятие и сущность
Внутренний аудит как служба, подразделение организации	
<p>Базельский комитет по банковскому надзору. О рекомендациях базельского комитета по банковскому надзору [Электронный ресурс] : офиц. текст : [Письмо Центрального банка РФ от 13.05.2002 № 59-Т] // КонсультантПлюс: справочно-правовая система. – Режим доступа: www.roskazna.ru/kontrol-i-audit/doc/20082009con.doc. – Дата обращения: 13.06.2015.</p>	<p>Независимая служба, занимающаяся объективной оценкой и консультационной деятельностью, предназначенной для создания добавленной стоимости и улучшения операций организации. Он помогает организации достичь своих целей путем привнесения системного, дисциплинирующего подхода к оценке и улучшению эффективности процессов управления рисками, контроля и управления</p>
<p>Сотникова Л.В. Рахманова, И. И. К вопросам о видах аудиторской деятельности / Л.К. Амирьянова, И.И. Рахманова // Аудит и финансовый анализ, – 2012. – № 6. – С. 118.</p>	<p>Внутренний аудит представляет собой не форму организации внутреннего контроля, а структуру, дополняющую структурно-функциональную систему внутреннего контроля и входящую в ее конфигурацию</p>
Внутренний аудит как способ оценки и проверки деятельности организации	
<p>Воропаев Ю.Н. Воропаев, Ю. Н. Оценка внутреннего контроля / Ю.Н. Воропаев // Бухгалтерский учет. –1996. – № 8.</p>	<p>Внутренний аудит – это способ независимой оценки эффективности деятельности организации и органов ее управления</p>
<p>Мазур И.И. Мазур, И. И. Управление качеством : учебное пособие / И.И. Мазур, В.Д. Шапиро. – М.: Высшая школа, 2003. – 334 с.</p>	<p>Внутренний аудит – систематическое и независимое исследование, проводящееся для того, чтобы установить, соответствует ли деятельность в области качества запланированным требованиям, насколько эффективно эти требования реализуются и пригодны ли они для достижения поставленных целей»</p>
<p>Сонин А.М. Сонин, А. М. Внутренний аудит в новой реальности / А.М. Сонин // Аудитор. – 2012. – № 7.</p>	<p>Внутренний аудит является функцией независимой оценки всех аспектов деятельности организации, осуществляемой изнутри организации и направленной на создание у менеджеров компании уверенности в том, что существующая система контроля надежна и эффективна</p>
<p>ДФК Фемида-аудит ДФК Фемида-аудит [Электронный ресурс] // ООО «Аудиторская фирма «Фемида-Аудит»: официальный сайт. – Режим доступа: http://www.femida-audit.com. – Дата обращения: 16.06.2015.</p>	<p>Это независимая внутренняя функция, направленная на анализ и оценку деятельности организации на всех её уровнях, с целью извлечения дополнительной пользы организацией</p>

Рассматриваемый источник	Понятие и сущность
<p>Альфа банк Альфа банк: Внутренний аудит [Электронный ресурс] // АО Alfa-Bank (RU): официальный сайт. – Режим доступа: https://alfabank.ru/about/corporate_governance/audit/internal_audit. – Дата обращения: 18.06.2015.</p>	<p>Внутренний аудит представляет собой независимый механизм, действующий с целью проведения проверки эффективности систем управления рисками, процедур контроля и управления Альфа-Банка, его дочерних и связанных компаниях</p>
<p>БУХ.1С Как организовать внутренний аудит, не привлекая дополнительные ресурсы [Электронный ресурс] // БУХ.1С. – Режим доступа: http://buh.ru/articles/documents/38573. – Дата обращения: 08.07.2015.</p>	<p>Это проверка деятельности предприятия изнутри, то есть регламентированная внутренними документами и проводимая своими работниками</p>
Внутренний аудит как совокупность аудиторских услуг	
<p>Сухарева Л.А. Сухарева, Л. А. Внутренний аудит хозяйственных систем / Л.А. Сухарева // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 3. – С. 16.</p>	<p>Внутренний аудит – совокупность аудиторских услуг по заказу руководства предприятия, оказываемых самостоятельным структурным подразделением предприятия: экономической диагностики, выработки финансовой стратегии, маркетинговых исследований, управленческого консультирования и др.</p>
Внутренний аудит как оценка СМК	
<p>Центр новых информационных технологий</p>	<p>Систематическая оценка результативности и эффективности функционирования элементов СМК ТГУ, а также определение направлений для улучшения</p>
<p>ГОСТ Р. ИСО 19011 – 2003 «Руководящие указания по аудиту СМК и/или систем экологического менеджмента» Руководящие указания по аудиту систем менеджмента качества и/или систем экологического менеджмента: Guidelines for quality and/or environmental management systems auditing: No стандарта ISO 19011:2002 [Электронный ресурс] : пер. аутентич. оригиналу / пер. ВНИИС; ред. ВНИИС. – М., 2003. – 54 с.; 5 рис.; 3 таб. – Режим доступа: http://www.pqm-online.com/assets/files/lib/std/iso_19011-2002.pdf.</p>	<p>Внутренний аудит проводится самой организацией или от ее имени для анализа со стороны руководства или других внутренних целей и может формировать основу для декларации организации о соответствии</p>

Рассматриваемый источник	Понятие и сущность
Внутренний аудит как деятельность	
<p>Риполь-Сарагоси Ф.Б. Внутренний аудит: организация и планирование : методическое пособие / Ф.Б. Риполь-Сарагоси, В.Ю. Реутов. – Ростов н/Д.: Феникс, 2006. – С. 106.</p>	<p>Внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации (общему собранию участников хозяйственного товарищества или общества или членов производственного кооператива, наблюдательному совету, совету директоров, исполнительному органу)</p>
<p>Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Мельник, М. В. Ревизия и контроль : учебное пособие / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин; под ред. М.В. Мельник. – М.: ФБК-пресс, 2003. – С. 315.</p>	<p>Внутренний аудит – это организованная на экономическом субъекте в интересах органов его управления и регламентированная его внутренними документами деятельность по проверке и оценке работы этого субъекта в целях установления надежности и эффективности функционирования отдельных составляющих системы внутреннего контроля</p>
<p>Мишин В.В. Мишин, В. М. Управление качеством : учебник для студентов вузов / В.М. Мишин. – 2-е изд. – М.: ЮНИТ И-ДАНА, 2005. – С. 39.</p>	<p>Внутренний аудит – работа внутреннего характера (проводимой, в частности, подразделениями и определенными работниками своей организации или от их имени другой организацией, а также работой, осуществляемой непосредственно самими работниками на основе самооценки системы, подсистемы и т.п.)</p>
<p>Подольский В.И. Аудит : учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити-Дана ; Аудит, 2008. – С. 23.</p>	<p>Внутренний аудит – независимая деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей. Цель – помочь сотрудникам эффективно выполнять свои функции</p>
<p>Робертсон Дж.К. Робертсон Дж. Аудит : пер. с англ. / Дж. Робертсон. – М.: КPMG, Контакт, 1993. – С. 124.</p>	<p>Внутренний аудит – независимая деятельность по проверке и оценке работы организации в ее интересах. Цель внутреннего аудита – оказание услуг организации, а не только ее руководителям или узкому кругу заинтересованных лиц внутри этой организации в целом, хотя представлять эту организацию могут Совет директоров, финансовый директор или др. руководители</p>
<p>Сомов Л. Сомов Л. Внутренний аудитор – работа для профессионалов / Л. Сомов // Работа и зарплата. – 2002. – № 5. – С .23.</p>	<p>Внутренний аудит – это деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование хозяйственной деятельности организации, способствующая достижению поставленных целей компании, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности управления рисками, контроля и системы корпоративного управления</p>

Рассматриваемый источник	Понятие и сущность
<p>Международный стандарт аудита № 610 «Использование работы внутренних аудиторов» (далее МСА № 610) Международные стандарты финансовой отчетности : стандарты. – М.: Аскери – АССА, 2011. – С. 324.</p>	<p>Внутренний аудит – деятельность подразделения клиента по оценке работы субъекта, проверке и» мониторингу адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля</p>
<p>Концепция развития системы внутреннего контроля и аудита в Федеральном казначействе в 2006 – 2011 Федеральная налоговая служба РФ [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба РФ: официальный сайт. – Режим доступа: http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm. – Дата обращения: 13.06.2015.</p>	<p>Деятельность контрольно-аудиторских подразделений по представлению независимой и объективной информации о состоянии деятельности органов Федерального казначейства по осуществлению возложенных на них функций и полномочий, в том числе надежности функционирования системы внутреннего контроля</p>
<p>Бурцев В.В. Бурцев, В. В. Основные принципы внутреннего финансового аудита [Текст] / В.В. Бурцев // Менеджмент сегодня. – 2005. – № 6. – С. 50 – 56.</p>	<p>Внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации</p>
<p>Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : офиц. текст: [Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696; в ред. Постановлений Правительства РФ от 04.07.2003 № 405, от 07.10.2004 № 532, от 16.04.2005 № 228, от 25.08.2006 № 523, от 22.07.2008 № 557, от 19.11.2008 № 863, от 02.08.2010 № 586, от 27.01.2011 № 30, от 22.12.2011 № 1095] // КонсультантПлюс: справочно-правовая система. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_38848</p>	<p>Контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля</p>
<p>Алборов Р.А., Суйц В.П. Алборов, Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК : учебное пособие / Р.А. Алборов. – 3-е изд. – М.: Дело и сервис, 2004. – С. 217; Шеремет, А. Д. Аудит : учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М.: Изд-во «ИНФРА-М», 2005. – 448 с.</p>	<p>Внутренний аудит – независимая деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в её интересах</p>

Рассматриваемый источник	Понятие и сущность
<p>Международный институт внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors) Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты) [Электронный ресурс] : практические указания: пер. с англ. [версия от 12.08.2015] / The Institute of Internal Auditors; пер. Некоммерческое партнерство «Институт внутренних аудиторов // Некоммерческое партнерство «Институт внутренних аудиторов». – Режим доступа: http://www.iaa-ru.ru/files/documents_open/Standards%20rus%202015%20ПА%2012082015.pdf. – Дата обращения 21.06.2015.</p>	<p>Деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления</p>
Внутренний аудит как система контроля	
<p>Васильева М., Камфер Ю., Степанова О. Васильева, М. В. Внешний и внутренний аудит на предприятиях / М.В. Васильева, Ю. Камфер, О. Степанова // Экономико-правовой бюллетень. – 2001. – № 6. – С. 79.</p>	<p>Внутренний аудит – это внутривозвратный контроль, проводимый с использованием методов внешнего аудита</p>
<p>Гутцайт Е.М. Гутцайт, Е. М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты / Е.М. Гутцайт. – М.: Элит 2000, Юнити-Дана, 2002. – С. 43.</p>	<p>Внутренний аудит – организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета. К институтам внутреннего аудита относятся назначаемые собственниками экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или подразделения внутренних аудиторов</p>
<p>Евдокимова А.В. Евдокимова, А. В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации : практическое пособие / А.В. Евдокимова, И.Н. Пашкина. – М.: Дашков и К, 2010. – С. 208.</p>	<p>Внутренний аудит – применяемая внутри организации система контроля, отвечающая за правильность ведения бухгалтерского учета и осуществление внутреннего контроля. Внутренний аудит проводится работниками данной фирмы</p>
<p>Кришталева Т.И. Цит. по: Котов, В. В. Обеспечение достоверности налоговой отчетности как задача негосударственного финансового контроля / В.В. Котов// Финансовое право. – 2013. – № 7. – С. 29.</p>	<p>Внутренний аудит – это способ организации внутреннего контроля деятельности всех звеньев управления, осуществляемого сотрудниками специализированного подразделения с целью помощи в обеспечении выполнения своих функций административному аппарату организации</p>

Рассматриваемый источник	Понятие и сущность
<p>ФБК Grant Thornton Компания ФБК. Grant Thornton [Электронный ресурс] / Финансовые и бухгалтерские консультанты (ФБК): официальный сайт компании ФБК. – Режим доступа: http://www.fbk.ru/solutions/vnutrenniy-audit. – Дата обращения: 16.06.2015.</p>	<p>Внутренний аудит является действенным инструментом контроля за работой наемного менеджмента компании. Независимые проверки надежности и эффективности систем контроля и управления дают собственнику дополнительные гарантии эффективности деятельности компании, а также сохранности ее активов</p>
<p>ООО Аудиторская фирма «ДТБ-Аудит» Аудиторская фирма «ДТБ-Аудит» [Электронный ресурс] // ООО «Аудиторская фирма “ДТБ-Аудит”»: официальный сайт. – Режим доступа: http://www.vtb-audit.ru. – Дата обращения: 08.06.2015.</p>	<p>организованную на предприятии в интересах его собственников систему контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля организации. В систему внутреннего аудита организации включаются назначаемые собственниками организации ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутренних аудиторов, деятельность которых регламентирована распорядительными документами самой организации</p>
<p>Финаудит-консалтинг Финаудит-консалтинг [Электронный ресурс] // Центр бухгалтерских услуг «ФИНАУДИТ-КОНСАЛТИНГ»: официальный сайт. – Режим доступа: http://www.finaudit-consulting.ru/serv_aud2. – Дата обращения: 16.06.2015.</p>	<p>Внутренний аудит – созданная на проверяемом экономическом объекте система, призванная контролировать соблюдение установленного законодательно порядка оформления бухгалтерской отчетности</p>
<p><i>Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита» (в настоящее время отменено)</i></p>	<p>Внутренний аудит – это организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства и собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля</p>
Внутренний аудит как элемент системы внутреннего контроля	
<p>Адамс Р. Адамс, Р. Основы аудита : пер. с англ. / Р. Адамс; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – С. 143.</p>	<p>Внутренний аудит – элемент системы внутреннего контроля, созданный администрацией для проверки, оценки и представления отчетности о бухгалтерском учете и других составляющих контроля хозяйственной деятельности</p>
<p>Андреев В.Д. Андреев, В. Д. Внутренний аудит : учебное пособие / В.Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – С. 154.</p>	<p>Внутренний аудит – элемент системы внутреннего контроля, необходимый для крупных хозяйствующих субъектов, в основном негосударственного сектора экономики, чтобы с его помощью успешно конкурировать на рынке за счет роста качества, снижения себестоимости продукции, знания потребностей рынка и, таким образом, повышения эффективности работы</p>

Рассматриваемый источник	Понятие и сущность
<p>Бычкова С.М. Бычкова, С. М. Аудит : учебное пособие / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2009. – С. 43.</p>	<p>Внутренний аудит представляет собой элемент системы внутреннего контроля, организованный руководством предприятия в целях анализа учетных и других контрольных данных</p>
<p>Додж Р. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита : пер. с англ. / Р. Додж. – М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – С. 63.</p>	<p>Внутренний аудит является составной частью внутреннего контроля; осуществляется по решению органов управления фирмы для целей контроля и анализа хозяйственной деятельности</p>
<p>Камышанов П.И. Камышанов, П. И. Практическое пособие по аудиту : практическое пособие / П.И. Камышанов. – М.: Инфра-М, 2008. – С. 271.</p>	<p>Внутренний аудит – это неотъемлемый и важный элемент контроля в процессе непосредственного менеджмента. По его мнению, потребность в нем возникает в крупных организациях в связи с тем, что верхнее звено руководства не занимается повседневным контролем деятельности низовых управленческих структур. Это текущий контроль за осуществлением экономической политики и качеством управления предприятия</p>
<p>Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Ковалева, О. В. Аудит : учебное пособие / О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов. – М.: Приор, 1990. – С. 44.</p>	<p>Внутренний аудит – неотъемлемая часть системы управленческого контроля на предприятии в целях оценки эффективности функционирования системы управления. Внутренний аудит является составной частью внутрихозяйственного контроля на предприятии и осуществляется непрерывно</p>
<p>Налетова И.А., Слободчикова Т.Е. Налетова, И. А. Аудит : учебное пособие / И.А. Налетова, Т.Е. Слободчикова. – М.: Форум; ИНФРА-М, 2005. – С. 51.</p>	<p>Внутренний аудит рассматривается как часть общей системы управления и контроля за производственно-хозяйственной деятельностью организации</p>
<p>Скобара В.В. Скобара, В. В. Аудит: методология и организация / В.В. Скобара. – М.: Дело и сервис, 1998. – С. 305.</p>	<p>Внутренний аудит – это внутренний контроль, осуществляемый «...внутренними ревизорскими службами (отделами)»</p>
<p>Капиталь</p>	<p>Внутренний аудит – технически осуществляемый собственными силами предприятия, незаменим для осуществления оперативного контроля. Основная цель внутреннего аудита – это защита интересов учредителей, руководителей, инвесторов, и их клиентов путем контроля над соблюдением сотрудниками компании законодательства, нормативных актов и стандартов профессиональной деятельности, обеспечения надлежащего уровня надежности и минимизации рисков деятельности организации</p>
Внутренний аудит как составная часть общего аудита	
<p>Богомолов А.М., Голощанов Н.А. Цит. по: Сонин, А. М. Зачем компании внутренний аудит? / А.М. Сонин // Управление компанией. – 2009. – № 1.</p>	<p>Внутренний аудит (внутрихозяйственный, внутрифирменный) – составная часть общего аудита, организованного на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированного его внутренними документами по соблюдению установленного порядка ведения бухгалтерского учета, охраны собственности и надежности функционирования системы внутреннего контроля</p>

Рассматриваемый источник	Понятие и сущность
<p>Ножкина Т.В. Цит. по: Внутренний аудит [Текст] : методическое пособие для студентов специальности 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – Петропавловск-Камчатский: КамчатГТУ, 2004. – С. 31.</p>	<p>Внутренний аудит – составная часть общего аудита, организованного на предприятии в интересах его собственников и регламентированного его внутренними документами по соблюдению установленного порядка ведения бухгалтерского учета, охраны собственности и надежности функционирования системы внутреннего контроля</p>
<p>Методика аудиторской деятельности: Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» [Электронный ресурс] : офиц. текст : [одоб. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11 июля 2000 г. протокол № 1] // КонсультантПлюс: справочно-правовая система. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28966.</p>	<p>Налоговый аудит – выполнение аудиторской организацией 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 учёте и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды</p>
<p>Аудиторская компания Business consult Консалтинговая компания «БизнесКонсалт» [Электронный ресурс] // www.bkaudit.ru: аналитический сайт. – Режим доступа: http://www.bkaudit.ru/services/nalogovyy-audit. – Дата обращения: 26.06.2015.</p>	<p>Налоговый аудит – это проверка налогового учета и отчетности компании-заказчика аудиторской фирмой с целью установления:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. правильности расчета налогооблагаемой базы; 2. полноты и своевременности исчисления и уплаты налогов; 3. достоверности отражения данных в налоговых декларациях; 4. обоснованность применяемых налоговых льгот
<p>Крячко М.С. Крячко, М. С. Налоговый аудит: определение и методика проведения. Тюменская государственная академия мировой экономики, управления и права [Электронный ресурс] / М.С. Крячко // Российская академия естествознания: официальный сайт. – Режим доступа: http://www.rae.ru/forum2012/pdf/n19.pdf. – Дата обращения: 26.06.2015.</p>	<p>Аудит налогов – это услуга, которая предусматривает осуществление тщательной ревизии налоговой отчетности проверяемой компании. Налоговый аудит проводится для того, чтобы выявить все неточности, которые были допущены в процессе составления бухгалтерской или финансовой отчетности, либо устранить все несоответствия с налоговым законодательством РФ</p>

Подходы к определению понятия «профессиональное суждение»

Автор	Определение понятия «профессиональное суждение»
<p>Аскери О. Аскери, О. Профессиональное суждение: что это такое и как с ним бороться [Электронный ресурс] : МСФО: практика применения. – 2008. – № 4. // Портал ГАРАНТ.РУ: нормативно-правовая база. – Режим доступа: http://base.garant.ru. – Последнее обновление 18.05.2014.</p>	<p>Процесс квалифицированного выбора варианта действий с последующим обоснованием и доведением до пользователей в пригодной для использования форме</p>
<p>Богданова Н.В. Богданова, Н. В. Изюминка профессионального суждения / Н.В. Богданова // Бухгалтерия и банки. – 2005. – № 3. – С. 18 – 21.</p>	<p>Мнение (заключение) ответственного лица о деталях оценки и признания объекта учета в отчетности или профессиональная оценка всех объективных факторов, позволяющих принять решение в условиях неопределенности</p>
<p>Генералова Н.В. Генералова, Н. В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО / Н.В. Генералова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 23. – С. 56.</p>	<p>В широком значении – идентификация бухгалтером всех фактов хозяйственной жизни; в узком значении – идентификация бухгалтером фактов хозяйственной жизни при отсутствии конкретных нормативных указаний в условиях неопределенности и при несогласии с конкретными нормативными указаниями</p>
<p>Губайдуллина А.Р. Губайдуллина, А. Р. Принципы учета, определяющие применение профессионального суждения бухгалтера в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности / А.Р. Губайдуллина // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 28. – С. 15 – 19.</p>	<p>Обоснованное мнение профессионального бухгалтера, высказанное в условиях неопределенности при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерской отчетности, основанное на доступной на данный момент времени полной, достоверной и объективной информации, а также особенностях функционирования хозяйствующего субъекта</p>
<p>Гутцайт Е.М. Гутцайт, Е. М. Аудиторская проверка с позиций теорий принятия решения в условиях неопределенности / Е.М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 8. – С. 35 – 39.</p>	<p>Обобщение представлений о доказательстве в точных науках на случай, когда приходится привлекать и интуицию, но эта интуиция не основывается на чистой догадке, а подкрепляется опытом и информацией аудитора в рассматриваемых вопросах</p>
<p>Данякина Е.И. Данякина, Е. И. Организационная культура и профессиональное суждение бухгалтера / Е.И. Данякина // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 1. – С. 58 – 62.</p>	<p>Мотивированное мнение компетентного специалиста, соответствующее методологическим правилам и требованиям бухгалтерского учета, в отношении ситуации, характеризующейся многовариантностью отражения в отчетности реально существующих фактов хозяйственной деятельности</p>

Автор	Определение понятия «профессиональное суждение»
<p>Ефремова А.А. Ефремова, А. А. Достоверность отчетности вопреки требованиям ПБУ: нарушение или профессионализм? / А.А. Ефремова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 16. – С. 43 – 46.</p>	<p>Практически единственный инструмент, позволяющий выработать ту или иную позицию по учету «нестандартных» ситуаций</p>
<p>Евстратова И.В. Евстратов, И. В. Профессиональное суждение бухгалтера: что это? / И.В. Евстратов // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 2. – С. 102–104.</p>	<p>Точка зрения бухгалтера, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений (относительно порядка отражения конкретной хозяйственной операции в бухгалтерском учете и отчетности организации) в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий невозможно</p>
<p>Казанникова Е.В. Казанникова, Е. В. Профессиональное суждение бухгалтера в условиях стандартизации учета : автореф. дис. ...канд. экон. наук: 08.00.12 / Е.В. Казанникова; Санкт-Петербургский ун-т экономики и финансов. – СПб., 2007. – С. 7.</p>	<p>Суждение выносимое бухгалтером на основе доктрины достоверного и добросовестного взгляда с целью предоставления качественной информации которая будет полезна и понятна пользователям отчетности</p>
<p>Лианский М.Е., Лимошина Е.В. Лианский, М. Е. Профессиональное суждение и бухгалтерская отчетность организации / М.Е. Лианский, Е.В. Лимошина // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 24. – С. 72.</p>	<p>Инструмент регулирования бухгалтерского учета при формировании полной информации о финансовом состоянии и финансовых результатах организации</p>
<p>Львова И.Н. Цит. по: Каморджанова, Н. А. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие / Н.А. Каморджанова, И.В. Карташова. – СПб: Питер, 2010. – 304 с.</p>	<p>Единственно приемлемое средство определить порядок отражения фактов хозяйственной жизни в условиях неопределенности</p>
<p>Никонова И.Ю. Никонова, И. Ю. Значение профессионального суждения бухгалтера при формировании учет-ной политики / И.Ю. Никонова // Вопросы современной науки и практики. Университет им. В.И. Вернадского. – 2012. – № 2 (40). – С. 190.</p>	<p>Компетентное, добросовестное мнение бухгалтера, определяющее конкретное содержание правил учета, отражаемых в учетной политике, влияющее на существенность информации в финансовой отчетности и на финансовое состояние организации</p>
<p>Пятов М.Л. Пятов, М. Л. Профессиональное суждение в современной практике учета / М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 24. – С. 55.</p>	<p>Профессиональное суждение бухгалтера определяется уровнем его знаний, опыта профессиональной деятельности, следованием принципам профессиональной этики, а также осознание бухгалтером ответственности перед обществом за представляемую информацию</p>

Автор	Определение понятия «профессиональное суждение»
<p>Рассказова-Николаева С.А. Рассказова-Николаева, С. А. Как научиться профессиональному суждению / С.А. Рассказова-Николаева // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2008. – № 4. – С. 42 – 46.</p>	<p>Это способность принимать решение в условиях неопределенности и нести за него ответственность</p>
<p>Соколов Я.В. Соколов, Я. В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 12. – С. 47 – 52.</p>	<p>Под профессиональным суждением следует понимать добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером мнение о хозяйственной ситуации, полезное, как для описания, так и для принятия действенных управленческих решений</p>
<p>Слободняк И.А. Слободняк, И. А. Использование профессионального суждения при формировании учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Известия Иркутской гос. экономической академии. – 2011. – № 2. – С. 111 – 115.</p>	<p>Обоснованная точка зрения специалиста, отражающая уровень его знаний, квалификации и опыт работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений при обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок действий этого специалиста не представляется возможным</p>
<p>Толстова А.С. Толстова, А. С. Бухгалтерские риски и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности : автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / А.С. Толстова; Марийский гос. технический ун-т. – Йошкар-Ола, 2009. – С. 11.</p>	<p>Обоснованное мнение профессионального бухгалтера в отношении способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии организации в условиях неопределенности</p>
<p>Туякова З.С. и Саталкина Е.В. Туякова, З. С. Классификация профессионального суждения как современного инструментария бухгалтерского учета / З.С. Туякова, Е.В. Саталкина // Вестник ОГУ. – 2010. – № 1 (107). – С. 91.</p>	<p>Обоснованное (мотивированное), независимое суждение специалиста в области бухгалтерского учета, относительно объектов учета, способов формирования отчетности, основанное на специальных знаниях, опыте специалиста, сложившейся практике отражения хозяйственных операций в условиях неопределенности</p>

Автор	Определение понятия «профессиональное суждение»
<p>Шапошников А.А. и Синицина Т.В. Шапошников, А. А. Профессиональное суждение и его роль в аудите / А.А. Шапошников, Т.В. Синицина // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 23 – 36.</p>	<p>На практике под профессиональным суждением аудитора понимается окончательный вывод специалиста по проблемам, не имеющим стандартного решения, основанный на его знаниях, квалификации и опыте работы. С позиции указанных авторов профессиональное суждение аудитора – это «экспертный метод оценки в недостаточно формализованных ситуациях и процедурах, а также выбор из имеющихся вариантов при отсутствии очевидных аргументов для однозначного выбора». «ссылки стандартов аудиторской деятельности на профессиональное суждение не должны трактоваться как неопределенность и свобода действий, они должны ассоциироваться с повышенной ответственностью за принимаемое решение из-за отсутствия возможности опираться на инструктивное содержание стандартов»</p>
<p>Шнейдман Л.З. Шнейдман, Л. З. Интервью / Л.З. Шнейдман // Финансовая газета. – 2001. – № 44. – С. 18 – 19.</p>	<p>Мнение, заключение, являющееся основанием для принятия решения в условиях неопределенности и базирующееся на знаниях, опыте и квалификации соответствующих специалистов</p>

Нормативно-правовое регулирование внутреннего аудита в России

Нормативно-правовой акт	Регулирование
На уровне Федеральных законов	
ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ (ред. от 28.12.2013), ст. 19 (образец)	Организация внутреннего контроля в хозяйственной жизни экономического субъекта
Федеральный закон от 29.06.2015 № 210-ФЗ	Внутренний контроль и внутренний аудит профессионального участника рынка ценных бумаг
Закон РФ от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации»	Закон устанавливает проведение внутреннего аудита в страховых компаниях
Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (ред. от 13.07.2015)	Закон описывает проведение внутреннего аудита в банках
Федеральный закон от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» (ред. от 29.12.2014)	В законе кратко определены некоторые особенности внутреннего аудита Банка России
Федеральный закон от 23.12.2003 № 177-ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» (ред. от 29.12.2014)	В законе кратко определены некоторые особенности внутреннего аудита Агентства страхования вкладов
Федеральный закон от 17.05.2007 № 82-ФЗ «О банке развития» (ред. от 21.07.2014)	В законе кратко определены некоторые особенности внутреннего аудита Внешэкономбанка
Федеральный закон от 01.12.2007 № 317-ФЗ «О Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» (ред. от 31.12.2014)	В законе кратко определены некоторые особенности внутреннего аудита Росатома
Федеральный закон от 17.07.2009 № 145-ФЗ «О государственной компании «Российские автомобильные дороги» и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (ред. от 31.12.2014)	В законе кратко определены некоторые особенности внутреннего аудита Российские автомобильные дороги
Российская Федерация Федеральный закон о государственной корпорации по космической деятельности «РОСКОСМОС» 13 июля 2015 года № 215-ФЗ	В законе кратко определены некоторые особенности внутреннего аудита Роскосмоса
Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (ред. от 04.11.2014)	В законе определены особенности контроля служб внутреннего аудита со стороны Счетной палаты
На уровне Правительства	
Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (ред. от 22.12.2011)	На уровне Правительства было впервые определено понятие внутренний аудит

Нормативно-правовой акт	Регулирование
Утверждены Постановлением Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 (в ред. от 14.04.2015)	Правила осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита
На уровне приказов министерств и ведомств	
Профессиональный стандарт «Внутренний аудитор», Утвержден приказом Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 24 июня 2015 г. № 398н	Профессиональный стандарт «внутренний аудитор» является одним из важнейших документов, регулирующих деятельность внутренних аудиторов
Документ № ПЗ-11/2013, письмо МФ РФ от 25.12.2013 № 07-04-15/57289	Рекомендации Минфина РФ по организации и осуществлению внутреннего контроля
Письмо Министерства финансов РФ от 19.01.2015 № 02-11-05/932	Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового контроля и Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового аудита
Приказ ФАС России от 18.10.2012 № 642 (ред. от 23.12.2013)	Внутренний аудит системы менеджмента качества в антимонопольной службе
Приказ Росимущества от 04.07.2014 № 249 «Об утверждении Методических рекомендаций по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием Российской Федерации»	Методические рекомендации по организации работы внутреннего аудита разработаны в целях оказания содействия членам советов директоров, представляющим интересы Российской Федерации в акционерных обществах, и исполнительным органам компаний при создании функции внутреннего аудита и при организации взаимодействия внутреннего аудита с органами управления и подразделениями компании
Приказ Росимущества от 03.09.2014 № 330 «Об утверждении Методических рекомендаций по построению функции внутреннего аудита в холдинговых структурах с участием Российской Федерации»	Методические рекомендации разработаны с целью оказания содействия советам директоров, исполнительным органам и руководителям подразделений внутреннего аудита акционерных обществ, входящих в холдинговые структуры (группы компаний) с участием Российской Федерации, к построению общегрупповой функции внутреннего аудита с учетом существующей корпоративной практики и требований законодательства Российской Федерации
Приказ ФНС России от 14.06.2011 № ММВ-7-10/371@ (в ред. от 19.03.2013)	Регламент проведения внутреннего аудита налоговых органов

Список анкетированных компаний

1. ООО Компания Базовый Элемент
2. ООО Институт проблем безопасности и анализа информации
3. АО Областной аптечный склад
4. ООО МКА Арбат
5. АО Мегафон
6. АО Роствертол
7. АО Стандарт Групп
8. АО Шнейдер Электрик
9. Группа Агроком
10. АО Еврохим
11. АО Международный аэропорт Шереметьево
12. АО Объединенная металлургическая компания
13. Отис (российский филиал)
14. АО РАО Энергетические системы Востока
15. ООО «РКЗ-Тавр»
16. ООО Сибирская генерирующая компания
17. АО СИБУР
18. АО СУЭК
19. АО Новатэк
20. АО Татнефть
21. ООО Стройсервис
22. АО Магистраль-телеком
23. АО Монди
24. ООО Транстаудит
25. АО Ханты-мансийский банк Открытие
26. АО СНС
27. АО Рольф
28. АО Картен
29. ООО Ланит
30. ООО Бэлл-Интегратор
31. АО Группы Имплекс
32. АО Текта-групп
33. АО Синара
34. АО Трансойл
35. ЗАО КПМГ
36. АО Волга-Днепр
37. АО НТП
38. АО Транстехсервис
39. ООО Восток
40. ООО Филипс Рус
41. АО Енисейская ТГК
42. АО Кузбассэнерго
43. АО Красноярская ТЭЦ-1
44. ООО Южно-Сибирская теплосетевая компания
45. АО Красноярская теплотранспортная компания
46. АО Кузнецкая ТЭЦ
47. АО БЦ «Энергия»
48. АО СИБАТК
49. ГУК Жилфонд
50. ООО Мортон

Опросный лист

Наименование организации: _____

Вид деятельности: _____

Контактное лицо: _____

Дата: _____

№ п/п	Вопросы	Ответы		
		Да	Нет	Свой вариант
1.	Есть ли у организации обособленные подразделения/ филиалы в России и за рубежом?			
2.	Укажите численность персонала организации (включая обособленные подразделения и филиалы, если применимо).			
	– от 1 до 15 человек включительно			
	– от 16 до 100 человек включительно			
	– от 101 до 250 включительно			
3.	Проводит ли организация обязательный аудит?			
4.	Привлекает ли организация сторонние компании для проведения аудита налоговых обязательств и консультирования по вопросам, связанным с налоговым планированием/оптимизацией?			
5.	Существует ли в организации служба внутреннего аудита или сотрудники, выполняющие функции внутренних аудиторов (СВА)?			
6.	Укажите основные направления работы СВА.			
	– Проверка качества текущей учетной работы, анализ эффективности и надежности применяемых форм и методов учета, выработка рекомендаций по ее улучшению;			
	– Оценка правильности первичной регистрации хозяйственных фактов и их отражения на счетах финансовой, налоговой и управленческой бухгалтерий;			
	– Контроль в сфере управленческого учета;			
	– Подтверждение достоверности сегментарной отчетности;			
	– Выявление недостатков и мониторинг системы внутреннего контроля предприятия;			
	– Помощь бухгалтерской службе в формировании отчетных документов;			
	– Анализ и диагностика финансового состояния предприятия, финансовой и расчетной дисциплины, выработка рекомендаций и участие в выработке стратегии развития;			
– Другое (укажите)				

№ п/п	Вопросы	Ответы		
		Да	Нет	Свой вариант
7.	Выберите наиболее подходящий вариант для описания деятельности СВА в Вашей организации:			
	– Функции СВА ограничены выявлением рисков, относящихся к предыдущим отчетным (налоговым) периодам;			
	– Функции СВА направлены в большей мере на планирование и оптимизацию деятельности в будущих отчетных (налоговых) периодах;			
	– Функции СВА в равной мере включают как анализ рисков прошлых отчетных (налоговых) периодов, так и планирование.			
8.	Что является результатом работы СВА?			
	– Подготовка отчетов			
	– Подготовка устных комментариев,			
	– Внесение корректировок в отчетность			
9.	Участвует ли СВА в составлении бухгалтерской и налоговой отчетности?			
10.	Укажите основные налоговые риски в организации.			
	– Несвоевременная подача деклараций			
	– Неправильное определение налоговой базы			
	– Неправомерное отражение расходов для целей налога на прибыль			
	– Несвоевременная подача (неподача) уведомления о контролируемых сделках			
	– Другое (укажите)			
11.	Задействована ли СВА во внутреннем аудите налоговых обязательств (ВАО)?			
12.	Какие задачи решает СВА в отношении ВАО?			
	– Исследование и контроль ведения бухгалтерского учета предприятия, включающий изучение методологии и технических аспектов;			
	– Проверка соблюдения требований существующих нормативных актов в процессе хозяйственной деятельности организации;			
	– Консультации касательно вопросов эффективности системы управления фирмы-заказчика;			
	– Проверка соблюдения установленного законодательно порядка ведения ценовой политики предприятия, установления новых тарифов;			
	– Подготовка к ежегодному внешнему аудиту, посещению налоговых инспекций;			
	– Разработка рекомендаций по улучшению структуры основного производства, а также отдельных видов деятельности			

№ п/п	Вопросы	Ответы		
		Да	Нет	Свой вариант
	организации;			
	– Другое (укажите)			
13.	Практикуется ли в Вашей организации риск-ориентированный подход к организации и проведению внутреннего аудита?			
	– Да, практикуем в соответствии с глубокой разработанной методикой.			
	– Да, практикуем на основании нашего внутреннего понимания риск-ориентированного подхода			
	– Нет не практикуем, но было бы интересно рассмотреть возможности его внедрения.			
	– Нет не практикуем и не планируем.			
14.	Как происходит планирование внутреннего аудита?			
	– Составляется долгосрочный план работы внутреннего аудита			
	– Составляется краткосрочный (годовой) план работы внутреннего аудита			
	– Планирование не осуществляется, СВА решает текущие задачи			
	– Другое (укажите)			
15.	Какую роль должна играть СВА в налоговой оптимизации?			
	– Деятельность СВА во многом должна быть направлена на налоговую оптимизацию			
	– СВА должна оценивать налоговую оптимизацию только в рамках специфичных проектов			
	– Налоговая оптимизация находится в зоне ответственности налогового менеджмента и не должна быть связана с деятельностью СВА			
16.	Какой из основных налогов российской налоговой системы заслуживает особого внимания СВА?			
	– Налог на прибыль			
	– НДС			
	– НДФЛ			
	– НДСПИ			
	– Другой (укажите)			
17.	Как происходит оценка эффективности работы СВА в организации?			
	– Через официально закрепленные процедуры оценки, в том числе предусматривающие определение результатов работы СВА в материальном выражении			
	– В ходе проведения круглых столов, советов, совещаний в которых формируется оценка со стороны менеджмента и акционеров			

№ п/п	Вопросы	Ответы		
		Да	Нет	Свой вариант
	– Оценка эффективности работы СВА формальна			
18.	Как Вы оцениваете текущую практику применения риск-ориентированного подхода СВА в Вашей организации? (если применимо)			
	– Риск-ориентированный подход позволяет нашей СВА работать эффективно.			
	– Риск-ориентированный подход позволяет нашей СВА работать эффективно, но есть области в которых требуется совершенствование методики.			
	– Риск-ориентированный подход находится на стадии внедрения			

Система рекомендуемых процедур внутреннего аудита налоговых обязательств и платежей¹¹⁴

Элемент внутреннего аудита	Риски	Направление внутреннего аудита	Аудиторские процедуры
<p>Э1.1 Внутренний аудит соблюдения законодательства в области налогообложения и требований к ведению бухгалтерского учета¹¹⁵</p> <p>Э1.2 внутренний аудит отражения налоговых обязательств в учете и отчетности (исследование финансовой и управленческой информации);</p>	P1.1, P1.2	Аудит системы налогообложения и налоговых расчетов	<ul style="list-style-type: none"> – анализ учетной политики для целей бухгалтерского учета; – анализ учетной политики для целей налогообложения; – проверка правильности исчисления налогооблагаемой базы по налоговым обязательствам; – проверка правильности применения налоговых ставок; – проверка правильности исчисления налоговых обязательств; – проверка соответствия требованиям оформления первичных документов по операциям налоговых расчетов; – проверка правильности отражения налоговых обязательств и расчетов по ним на счетах бухгалтерского учета; – проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета; – проверка соответствия данных первичного учета и сальдо счетов (при наличии) данным бухгалтерских регистров по налоговым обязательствам; – проверка расчетных операций с налоговым органом (факт добросовестного перечисления налога на соответствующие счета); – сверка данных с данными налоговых органов; <ul style="list-style-type: none"> – проверка соответствия регистров данным бухгалтерской отчетности (Показатели баланса и отчета о финансовых результатах, Пояснений к бухгалтерской отчетности); – проверка соответствия показателей Бухгалтерской отчетности и отчетов (деклараций), предоставляемых в налоговый орган; – проверка отчетов (деклараций), предоставляемых в налоговый орган на соответствие требованиям законодательства

¹¹⁴ Разработано автором.

¹¹⁵ Контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства. См.: Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Правило (стандарт) № 34. Контроль качества услуг в аудиторских организациях [Электронный ресурс] : офиц. текст : [Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696; ред. от 22.12.2011] // КонсультантПлюс: справочно-правовая система. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_38848/cc3e5a843ad47b78cdd4c8ce2672151282ff0e9c.

Элемент внутреннего аудита	Риски	Направление внутреннего аудита	Аудиторские процедуры
Э1.3 Оценка системы внутреннего контроля налоговых обязательств и расчетов по ним	P1.3, P1.4	Аудит системы внутреннего контроля налоговых обязательств и платежей	<ul style="list-style-type: none"> – анализ уровня развития системы внутреннего контроля налоговых обязательств и платежей; – аудит организационной единицы внутреннего контроля (самостоятельная служба внутреннего контроля, распределение контрольных полномочий между действующими подразделениями управления); – аудит соблюдения принципа независимости и объективности при реализации процедур контроля, исключение конфликта интересов; – аудит наличия и порядка осуществления систематического мониторинга налоговых обязательств и платежей; – аудит соответствия системы внутреннего контроля, его организационным и отраслевым особенностям; – аудит механизмов защиты экономических интересов предприятия в процессе взаимодействия с органами внешнего контроля по вопросам уплаты налогов и сборов; – аудит наличия и качества внутренних стандартов и регламентов внутреннего контроля налоговых обязательств и а расчетов по ним; – аудит качества и результативности контрольных процедур; – аудит своевременности и полноты соблюдения предписаний по результатам контрольных проверок
Э2.1 Контроль экономности, эффективности и результативности		Внутренний аудит налогового планирования	<ul style="list-style-type: none"> – аудит применяемых методов оптимизации; – аудит наличия внеправовых методов минимизации налогового бремени (аудит наличия фактов прямого уклонения от уплаты налогов и сборов, нарушения сроков постановки на налоговый учет, непредоставление деклараций и иных отчетных документов); – аудит соответствия модели налогообложения требованиям законодательства об офшорных зонах
Э2.1 Контроль экономности, эффективности и результативности			<ul style="list-style-type: none"> – аудит соответствия модели налогообложения предприятия критериям оптимальности; – аудит резервов оптимизации налогообложения; – аудит достижения оптимальных критериев объема, динамики и структуры налогового бремени предприятия; – аудит и оценка влияния налоговых обязательств на конечные финансовые показатели (рентабельность, уровень капитализации, обеспеченность оборотными активами, ликвидность, пла-

Элемент внутреннего аудита	Риски	Направление внутреннего аудита	Аудиторские процедуры
			<p>тежеспособность);</p> <ul style="list-style-type: none"> – аудит и оценка влияния налоговых обязательств на конечные нефинансовые показатели (деловая репутация и имидж компании, уровень социальной ответственности предприятия и т.д.)
Контроль экономности, эффективности и результативности		Внутренний аудит издержек, связанных с налоговым администрированием	<ul style="list-style-type: none"> – проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек ведения налогового учета и бухгалтерского учета налоговых обязательств; – проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек получения информации об изменениях налогового законодательства (оплата справочных правовых систем, юридических консультаций и т.д.) – проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек, связанных с регистрацией и снятием с учета налогоплательщиков; – проверка обоснованности издержек, связанных с исполнением налогового законодательства (в том числе по налоговым спорам, решаемым в судебном порядке); – проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек взаимодействия с налоговыми органами (формирование и представление отчетности по налогам и сборам, сопровождение налоговой проверки и т.д.); – проверка наличия и уровня угрозы издержек, связанных с некомпетентностью и коррупцией работников налоговых органов

**МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ
ПО ВНУТРЕННЕМУ АУДИТУ
НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО НДС**
(введен в действие с ___20___ г. приказом от ... г. №)

Автор разработки: _____

Структура рекомендаций

- I. Общие положения.
 1. Цель и основания разработки рекомендаций
 2. Сфера применения рекомендаций.
 3. Срок действия.
- II. Основные понятия и определения, используемые в рекомендациях.
- III. Область рисков, возникающих при исчислении и уплате НДС
- IV. Методика внутреннего аудита обязательств по НДС
 1. Источники внутренней аудиторской проверки
 2. Методика и алгоритм внутреннего аудита налоговых обязательств
 - Раздел 1. Исследование деятельности предприятия и факторов влияния на уплату НДС
 - Раздел 2. Аудиторские процедуры проверки
- V. Система нормативно-правового регулирования внутреннего аудита
- VI. Приложения к методике
 1. План внутреннего аудита налоговых обязательств
 2. Программа аудита налоговых обязательств
 3. Рабочий документ «Внутренний аудит эффективности налогового планирования и уровня налоговой нагрузки НДС»
 4. Рабочий документ аудитора «Внутренний аудит показателей налогового плана проверяемого субъекта»
 5. Методика оценки показателя точности налогового планирования
 6. Рабочий документ «Внутренний аудит резервов повышения эффективности налогового планирования»
 7. Прочие макеты рабочих документов аудитора

I. Общие положения

1. Цель настоящих методических рекомендаций (далее – рекомендации) – установление единых требований и описание особенностей внутреннего аудита при проведении проверки обязательств по НДС для достижения ключевых **целей**:

– обеспечение внутренних субъектов управления информацией о качестве учетно-контрольного процесса и его результатов в части формирования и уплаты налога на добавленную стоимость, возникающих у предприятия, как институционального субъекта социально-экономической системы и участника государственного социального механизма;

– обеспечение внутренних субъектов управления информацией о качестве учетно-контрольного процесса и его результатов в части обязательств по налогу на добавленную стоимость в целях обеспечения эффективности деятельности предприятия и достижения стратегических целей его развития.

Рекомендации обеспечивают решение комплекса организационно-методических **задач**:

– формирование концепции и методологической основы внутреннего аудита налоговых обязательств по НДС;

– стандартизация алгоритма и методики внутреннего аудита налоговых обязательств по НДС;

- определение областей налоговых рисков в области уплаты налога на добавленную стоимость;
- стандартизация аудиторских процедур и документального обеспечения внутренней аудиторской проверки обязательств по НДС;
- внедрение унифицированной системы показателей для аудита эффективности налогового планирования и управления для целей оптимизации налоговой нагрузки по НДС.

Методика содержит примерную программу проверки, перечень нормативных и первичных документов, рассмотрение которых необходимо для полного раскрытия вопросов, поставленных в программе проверки.

2. Разработанные рекомендации предназначены для осуществления управленческого внутреннего аудита в виде аудиторской проверки обязательств по НДС.

3. Срок действия рекомендаций имеет бессрочный характер. Изменения в рекомендации вносятся в соответствии с изменениями регламентов организации и законодательства.

II. Основные понятия и определения, используемые в рекомендациях

Обязательство по налогу на добавленную стоимость – обязательство, возникающее в результате требований налогового законодательства РФ (глава 21 «Налог на добавленную стоимость») по уплате налога, исчисленного в соответствии с условиями финансово-хозяйственной деятельности на базе нормативно-правового регулирования и подлежащее отражению в бухгалтерском учете и отчетности.

Налоговая нагрузка по НДС – система показателей, характеризующий объем влияния общей суммы налоговых обязательств по НДС на финансовое положение и финансовые результаты деятельности предприятия.

Налоговый риск - это возможность возникновения неблагоприятной ситуации или неудачного исхода производственно-хозяйственной или какой-либо другой деятельности.

Сценарный внутренний аудит эффективности налогового планирования - методика внутреннего аудита эффективности налогового планирования на основе анализа различных сценариев формирования налоговой нагрузки и влияния на конечные показатели деятельности экономического субъекта в зависимости от характера совершаемых операций, состояний внешней и внутренней среды на момент формирования налогооблагаемой базы, состав и правовое содержание хозяйственных договоров и иные факторы и сопоставления их с «эталонным» сценарием, определяемым путем экспертизы.

III. Область рисков, возникающих при исчислении и уплате НДС

Карта налоговых рисков является ключевым элементом риск-ориентированного подхода во внутреннем аудите налоговых обязательств. Карта должна заложить основу будущей программы внутреннего аудита, обозначить аудитору зоны, требующие повышенного внимания. (таблица 1).

Таблица 1

Карта налоговых рисков по НДС

Группа риска	Наименование риска
Р.1.1. Риск изменений и противоречий налогового законодательства	Риск неправильного применения налогового законодательства Риск неправильного исчисления налоговой базы и суммы НДС Риск несвоевременного исчисления налоговой базы и суммы НДС
Р.1.2. Риск применения неправовых методов оптимизации налогообложения	Риск неправомерного применения освобождения от налогообложения НДС Риск некорректного применения налоговых вычетов Риск неправомерного применения пониженных налоговых ставок Риск неправомерного применения налоговых льгот Риск неуплаты налога

Группа риска	Наименование риска
Р.1.3. Риск недо- стоверного отра- жения налоговых обязательств учет- но-аналитической системе	Риск некорректного отражения на счетах бухгалтерского учета Риск некорректного отражения сумм в отчетности Риск расхождения данных налоговой декларации НДС и данных бухгал- терского учета Риск несвоевременного представления налоговых деклараций по НДС Риск несоответствия данных налогоплательщика по начисленным и упла- ченным суммам налога с данными налоговых органов
Р.1.4. Риск неэф- фективности средств контроля налогообложения	Риск отсутствия контрольных процедур по НДС Риск обнаружения ошибок в исчислении и учете НДС контрольными средствами
Р.2.1. Риск неэф- фективности моде- ли оптимизации налогообложения	Риск обнаружения максимально эффективного сценария налогового планирования в целях налоговой оптимизации Риск некорректного установления целевых значений налоговой оптимиза- ции Риск неэффективности мер по достижению оптимальных показателей налоговой нагрузки по НДС
Р.2.2. Риск долго- срочного негатив- ного влияния нало- гообложения на показатели эффек- тивности и устой- чивого развития	Риск устойчивого негативного влияния на показатели платежеспособно- сти Риск негативного устойчивого влияния на добавленную стоимость и фи- нансовые результаты
Р.2.3. Риск несоот- ветствия выбран- ных методов управления ключе- вым целям пред- приятия	Риск неэффективности политики хеджирования рисков по НДС Риск неэффективности мер управления налоговым процессом в части НДС

IV. Методика внутреннего аудита обязательств по НДС

1. Источники внутренней аудиторской проверки

Таблица 2

Источники информации при проведении внутреннего аудита обязательств по НДС¹¹⁶

Группа документа	Перечень источников внутреннего аудита
Базовые организацион- но-правовые документы и стандарты предприя- тия	Стратегия предприятия, Устав предприятия, регистрационные доку- менты, сведения о постановке на учет в налоговых органах
Положения и стандарты, регламентирующие об- щие принципы и мето- дологию учета и нало- гообложения предприя- тия	Приказы по учетной политике для целей бухгалтерского и налогово- го учета в части формирования НДС, учетная политика для целей управленческого учета, график документооборота, организационно- распорядительные документы, регламентирующие порядок проведе- ния налоговых сверок, положение о санкционировании операций по уплате налогов. Стратегические и тактические налоговые планы,

¹¹⁶ Разработано автором.

Группа документа	Перечень источников внутреннего аудита
	Положение по налоговой политике, Графики налоговых платежей. Нормативы показателей ликвидности и платежеспособности, Система нормативов по налоговой оптимизации.
Система документального обеспечения бухгалтерского учета налоговых обязательств по НДС	Система первичных документов по закупкам и продажам (накладные, товарно-транспортные накладные, доверенности, счета, счета-фактуры, акты сверки расчетов по НДС, протоколы проверок по НДС, счета-фактуры, копии платежных документов, акт сверки расчетов с налоговыми органами, хозяйственные договоры
Бухгалтерские и налоговые регистры, система отчетности	Учетные регистры по счетам 10, «Материалы», 19 «НДС по приобретенным ценностям», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 51 «Расчетный счет» налоговые регистры, книга покупок и продаж Бухгалтерский баланс
Формы отчетности	Баланс, отчет о движении денежных средств, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, пояснительная записка, налоговые декларации по НДС

2. Методика и алгоритм внутреннего аудита налоговых обязательств

Раздел 1. Исследование деятельности предприятия и факторов влияния на уплату НДС

1.1 Правовое обоснование уплаты НДС в соответствии с условиями хозяйствования и требованиями нормативно-правового регулирования: исследование базовых организационно-правовых документов и стандартов, положений и стандартов, регламентирующие общие принципы и методологию учета и налогообложения предприятия, иной внутренней нормативной документации, регламентирующей организацию уплаты НДС;

1.2. Ознакомление с базами данных и программным обеспечением, обслуживающих систему учета и контроля уплаты НДС;

1.3. Анализ результатов внешних аудиторских проверок уплаты НДС (в случае их наличия);

1.4. Опросы и тестирование собственников и высшего менеджмента, в том числе субъектов менеджмента, отвечающего за процесс уплаты НДС;

1.5. Исследование соответствия целей и методики оптимизации налоговых обязательств по НДС и стратегии развития предприятия, его организационно-правовым и отраслевым особенностям;

1.6. Построение рабочей модели действующей системы учета, контроля и налогообложения;

1.7. Анализ налоговых рисков по уплате НДС согласно Карте налоговых рисков;

1.8. Обследование внутренней и внешней среды уплаты НДС;

1.9. Оценка принятой налоговой политики в части уплаты НДС, структуры подчинения, делегирования ответственности по управлению процессом налогообложения, выявление центров ответственности в области налогообложения и учет налога на добавленную стоимость. Важным представляется установление регламентов соответствия осуществляемой стратегии управления. Аудитор должен оценить обоснованность распределения ответственности и полномочий между субъектами налогового менеджмента, порядка взаимосвязи между основными подразделениями, их взаимозависимости; штатных расписаний, внутренних инструкций по ключевым должностным лицам, а также нормативных документов, на основании которых составлено расписание.

1.10. Анализ действующей системы оценки и показателей, используемых для определения эффективности и экономичности уплаты НДС.

По итогам анализа полученной информации о процессе уплаты НДС и формирования адекватного понимания его фактического функционирования оформляется общий план проверки (Приложение 1), в котором определяются основные разделы проверки а также документальное оформление проведенной работы и порядок ее согласования с должностными лицами проверяемого объекта. Составляется программа аудита, определяющую совокупность методов и приемов внутреннего аудита, оформленную документально в установленной форме (Приложение 2).

Раздел 2. Аудиторские процедуры проверки

2.1. Проверка соблюдения законодательства в части налогообложения и правильности расчета и уплаты налогов:

1. Проверка правильности применения налоговых ставок;
2. Проверка правильности исчисления налоговых обязательств;
3. Проверка расчетных операций с налоговым органом (факт добросовестного перечисления налога на соответствующие счета).

2.2. Проверка соблюдения требований к бухгалтерскому учету и отражению в отчетности обязательств по налогам:

1. Анализ учетной политики для целей бухгалтерского учета;
2. Анализ учетной политики для целей налогообложения;
3. Проверка правильности исчисления налогооблагаемой базы по налоговым обязательствам;
4. Проверка соответствия требованиям оформления первичных документов по операциям налоговых расчетов;
5. Проверка правильности отражения налоговых обязательств и расчетов по ним на счетах бухгалтерского учета;
6. Проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета;
7. Проверка соответствия данных первичного учета и сальдо счетов (при наличии) данным бухгалтерских регистров по налоговым обязательствам; сверка данных с данными налоговых органов;
8. Проверка соответствия регистров данным бухгалтерской отчетности (Показатели баланса и отчета о финансовых результатах, Пояснений к бухгалтерской отчетности);
9. Проверка соответствия показателей Бухгалтерской отчетности и отчетов (деклараций), предоставляемых в налоговый орган;

2.3. Проверка соблюдения требований к формированию отчетности, представляемой в органы налогового контроля:

1. Проверка отчетов (деклараций), предоставляемых в налоговый орган на соответствие требованиям законодательства.

2.4. Проверка наличия и организации системы внутреннего контроля налоговых обязательств:

- анализ наличия и уровня развития системы внутреннего контроля налоговых обязательств и платежей;
- аудит организационной единицы внутреннего контроля (самостоятельная служба внутреннего контроля, распределение контрольных полномочий между действующими подразделениями управления);
- аудит соблюдения принципа независимости и объективности при реализации процедур контроля, исключение конфликта интересов;
- аудит наличия и порядка осуществления систематического мониторинга налоговых обязательств и платежей;
- аудит соответствия системы внутреннего контроля, его организационным и отраслевым особенностям;

2.5 Проверка качества процедур внутреннего контроля налоговых обязательств

- аудит эффективности механизмов защиты экономических интересов предприятия в процессе взаимодействия с органами внешнего контроля по вопросам уплаты налогов и сборов;

- аудит наличия и качества внутренних стандартов и регламентов внутреннего контроля налоговых обязательств и а расчетов по ним;
- аудит качества и результативности контрольных процедур;
- аудит своевременности и полноты соблюдения предписаний по результатам контрольных проверок;

2.6. Внутренний аудит налогового планирования в целях оптимизации налогообложения:

- Проверка соблюдения организацией принципа планирования налоговых обязательств;
- Проверка регулярности налогового планирования и осуществления плановых расчетов на систематической основе;
- Проверка наличия и уровня развития системы планирования по основным видам налогов, уплачиваемых организацией (федеральные, региональные, местные);
- проверка наличия и уровня развития внутренних стандартов и регламентов налогового планирования;
- анализ методики планирования по основным видам уплачиваемых налогов (планирование сумм налоговых обязательств и денежных потоков, связанных с расчетами по налоговым обязательствам организации);
- проверка обоснованности и рациональности плановых и прогнозных показателей налоговых обязательств, устанавливаемых организацией;
- аудит отклонений от плановых значений налоговых обязательств;
- проверка наличия и качества документационного обеспечения процесса планирования налоговых обязательств;
- аудит применяемых методов оптимизации:
- аудит наличия внеправовых методов минимизации налогового бремени (аудит наличия фактов прямого уклонения от уплаты налогов и сборов, нарушения сроков постановки на налоговый учет, непредоставление деклараций и иных отчетных документов);
- аудит соответствия модели налогообложения требованиям законодательства об офшорных зонах;
- аудит соответствия модели налогообложения предприятия критериям оптимальности;
- аудит достижения оптимальных критериев объема, динамики и структуры налогового бремени предприятия;
- аудит и оценка влияния налоговых обязательств на конечные финансовые показатели (рентабельность, уровень капитализации, обеспеченность оборотными активами, ликвидность, платежеспособность),
- аудит и оценка влияния налоговых обязательств на конечные нефинансовые показатели (деловая репутация и имидж компании, уровень социальной ответственности предприятия и т.д.);
- аудит резервов оптимизации налогообложения.

2.7. Внутренний аудит налогового менеджмента:

- проверка наличия и уровня развития системы управления процессом налогообложения предприятием;
- аудит соответствия системы управления процессом налогообложения уровню развития предприятия, его организационным и отраслевым особенностям, стадии жизненного цикла;
- аудит наличия, функций и порядка взаимодействия центров ответственности в сфере налогообложения в системе управления предприятием;
- аудит организации и порядок взаимодействия служб в части управления (финансы, бухгалтерия)
- проверка наличия, уровня развития и исполнения политики управления налоговыми рисками;
- проверка наличия и исполнения внутренних стандартов управления налоговыми рисками (Политика управления рисками, Методика предупреждения налоговых рисков);
- аудит уровня автоматизации процессов управления процессом налогообложения;

- проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек ведения налогового учета и бухгалтерского учета налоговых обязательств;
- проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек получения информации об изменениях налогового законодательства (оплата справочных правовых систем, юридических консультаций и т.д.);
- проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек, связанных с регистрацией и снятием с учета налогоплательщиков;
- проверка обоснованности издержек, связанных с исполнением налогового законодательства (в том числе по налоговым спорам, решаемым в судебном порядке);
- проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек взаимодействия с налоговыми органами (формирование и представление отчетности по налогам и сборам, сопровождение налоговой проверки и т.д.);
- проверка наличия и уровня угрозы издержек, связанных с некомпетентностью и коррупцией работников налоговых органов

Примечание* *Оценка рациональности методов налогового планирования и управления процессом уплаты НДС. Внутренний аудитор проводит проверку правильности расчета налоговой нагрузки по НДС. При проведении аудита налогового планирования аудиторы должны оценить уровень рациональности выбранного метода расчета налоговой нагрузки по НДС, уровень сокращения налоговых издержек, на основании которых разрабатываются мероприятия по совершенствованию налоговой оптимизации.*

Аудитору рекомендуется использовать метод анализа коэффициентов. Для более легкой оценки эффективности необходимо применять метод рейтинговой оценки на основе полученных значений экономических коэффициентов, который позволит оценить процесс уплаты НДС и отражение его в учете с точки зрения эффективности, комплексности, взаимосвязанности функций, реализуемых в ее рамках, ориентированности на принятие управленческих решений.

3. Итоговый отчет аудита включает сформулированные предложения, разработанные на основе количественных критериев оценки эффективности процесса уплаты НДС. Внутренний аудитор после проверки должен разработать мероприятия по повышению эффективности налогового планирования и управления, в краткосрочном периоде.

V. Система нормативно-правового регулирования внутреннего аудита

1. Гражданский кодекс РФ
2. Налоговый кодекс РФ
3. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» принят Государственной Думой РФ 06.12.2011 г. № 402 ФЗ
4. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина РФ № 34н от 29.07.98 г.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08), утв. приказом Минфина РФ № 106н от 06.10.2008.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утв. приказом Минфина РФ № 43н от 06.07.1999.
8. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49н
9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению, утв. Приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н.
10. Приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 66н от 02.07.2010.
11. «Об утверждении положения о Признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации»: постановление Правительства от 11.06.2015 г. №576

12. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита [Официальный сайт Института внутренних аудиторов доступно: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/standard]

VI. Приложения к методике

ПРИЛОЖЕНИЯ К МЕТОДИКЕ

Программа аудита

План внутреннего аудита налоговых обязательств

Наименование аудируемого лица _____

Основные виды деятельности _____

Проверяемый период _____

Количество человеко-часов _____

Состав аудиторской группы:

– Аудиторы _____

– Эксперты _____

Планируемый аудиторский риск _____

Планируемый уровень существенности:

1) качественно – соответствие нормативным актам _____

2) количественно – по расчету аудитора _____

Объект аудиторской проверки	Перечень аудиторских процедур	Цель проведения аудиторской проверки	Период проведения	Исполнитель	Примечание
Соблюдения законодательства в области налогообложения и требований к ведению бухгалтерского учета	Проверка соблюдения законодательства в части налогообложения и правильности расчета и уплаты налогов	Установить законность и своевременность образования обязательств и расчета по налогам	XX.XX.XXX	ФИО	*
	Проверка соблюдения требований к бухгалтерскому учету и отражению в отчетности обязательств по налогам	Установить достоверность и своевременность отражения налоговых обязательств и расчетов по ним на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности	XX.XX.XXX	ФИО	
	Проверка соблюдения требований к формированию отчетности, представляемой в органы налогового контроля	Установить достоверность и своевременность отражения налоговых обязательств и расчетов по ним в отчетности представляемой в органы налогового контроля	XX.XX.XXX	ФИО	

Объект аудиторской проверки	Перечень аудиторских процедур	Цель проведения аудиторской проверки	Период проведения	Исполнитель	Примечание
Система внутреннего контроля налоговых обязательств и расчетов по ним	Проверка наличия и организации системы внутреннего контроля налоговых обязательств	Установить наличие, порядок и уровень организации СВК налоговых обязательств	XX.XX.XXX	ФИО	
	Проверка качества процедур внутреннего контроля налоговых обязательств	Установить степень надежности СВК, эффективность и достаточность контрольных процедур СВК налоговых обязательств	XX.XX.XXX	ФИО	
Уровень экономности, эффективности и результативности в части налогообложения	Внутренний аудит налогового планирования в целях оптимизации налогообложения	Установить уровень качества налогового планирования и степень его соответствия целям налоговой оптимизации при соблюдении налогового законодательства, выявить резервы повышения эффективности налогового планирования	XX.XX.XXX		
	Внутренний аудит налогового менеджмента	Установить наличие и уровень организационного развития налогового менеджмента, его соответствие оптимальной модели системы управления процессом налогообложения на предприятии Установить уровень издержек на реализацию налогового менеджмента, их соответствие требованию экономности	XX.XX.XXX	ФИО	

Внутренний аудитор _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Приложение 2 к методике

Программа аудита налоговых обязательств

Наименование аудируемого лица _____

Основные виды деятельности _____

Проверяемый период _____

Количество человеко-часов _____

Руководитель аудиторской группы _____

Состав аудиторской группы: _____

– Аудиторы _____

– Эксперты _____

Планируемый аудиторский риск _____

Планируемый уровень существенности: _____

1) качественно – соответствие нормативным актам _____

2) количественно – по расчету аудитора _____

Объект аудита	Перечень аудиторских процедур	Цель аудита	Источники информации	Рабочие документы	Исполнитель	Период проведения	Примечание
Соблюдения законодательства в области налогообложения и требований к ведению бухгалтерского учета	1. Проверка соблюдения законодательства в части налогообложения и правильности расчета и уплаты налогов: 1.1 проверка правильности применения налоговых ставок; 1.2 проверка правильности исчисления налоговых обязательств; 1.3 проверка расчетных операций с налоговым органом (факт добросовестного перечисления налога на соответствующие счета)	Установить законность и своевременность образования обязательств и расчетов по налогам	Нормативные акты, Рабочий план счетов, Положение об учетной политике для целей бухгалтерского учета, Положение об учетной политике для целей налогового учета, свидетельство о государственной регистрации (изменения в нем), учредительные документы, справки о постановке на учет в налоговом органе, о регистрации в органах статистики; лицензии на виды деятельности,	Тест-опросник руководства экономического субъекта, аналитическая записка аудитора			
	2. Проверка соблюдения требований к бухгалтерскому учету и отражению в отчетности обязательств по налогам: 2.1 анализ учетной политики для целей бухгалтерского учета; 2.2 анализ учетной политики для целей налогообложения; 2.3 проверка пра-	Установить достоверность и своевременность отражения налоговых обязательств и расчетов по ним на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской	Учетные регистры (ж/о, ведомости, машинограммы, компьютерные распечатки) по счетам 68, 19, 51, 90, 99, 91, 75, 60, 62 Главная книга, кассовая книга, Формы бухгалтерской, отчетности, Бухгалтерская отчетность за предыдущие го-	Тест-опросник руководства экономического субъекта, субъектов налогового менеджмента, рабочие документа аудитора			

Объект аудита	Перечень аудиторских процедур	Цель аудита	Источники информации	Рабочие документы	Исполнитель	Период проведения	Примечание
	<p>вильности исчисления налогооблагаемой базы по налоговым обязательствам;</p> <p>2.4 проверка соответствия требованиям оформления первичных документов по операциям налоговых расчетов;</p> <p>2.5 проверка правильности отражения налоговых обязательств и расчетов по ним на счетах бухгалтерского учета;</p> <p>2.6 проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета;</p> <p>2.7 проверка соответствия данных первичного учета и сальдо счетов (при наличии) данным бухгалтерских регистров по налоговым обязательствам;</p> <p>сверка данных с данными налоговых органов;</p> <p>2.8 проверка соответствия регистров данным бухгалтерской отчетности (Показатели баланса и отчета о финансовых результатах, Пояснений к бухгалтерской отчетности);</p> <p>2.9 проверка соответствия показателей Бухгалтерской отчетности и отчетов (деклараций), предоставляемых в налоговый орган</p>	отчетности	ды, налоговые декларации, акты сверок с налоговыми органами				
	3. Проверка соблюдения требований к формированию отчетности, представляемой в органы	Установить достоверность и своевременность		Тест-опросник руководства экономического субъекта,			

Объект аудита	Перечень аудиторских процедур	Цель аудита	Источники информации	Рабочие документы	Исполнитель	Период проведения	Примечание
	налогового контроля: - проверка отчетов (деклараций), предоставляемых в налоговый орган на соответствие требованиям законодательства	отражения налоговых обязательств и расчетов по ним в отчетности представляемой в органы налогового контроля		субъектов налогового менеджмента, рабочие документы аудитора			
Система внутреннего контроля налоговых обязательств и расчетов по ним	1. Проверка наличия и организации системы внутреннего контроля налоговых обязательств: - анализ наличия и уровня развития системы внутреннего контроля налоговых обязательств и платежей; - аудит организационной единицы внутреннего контроля (самостоятельная служба внутреннего контроля, распределение контрольных полномочий между действующими подразделениями управления); - аудит соблюдения принципа независимости и объективности при реализации процедур контроля, исключение конфликта интересов; - аудит наличия и порядка осуществления систематического мониторинга налоговых обязательств и платежей; - аудит соответствия системы внутреннего контроля, его организационным и отраслевым особенностям	Установить наличие, порядок и уровень организации СВК налоговых обязательств	Положение по налоговой политике, Учетная политика для целей налогообложения, Положение о системе внутреннего контроля Положение о системе внутреннего контроля, должностные инструкции по СВК График контроля налоговых платежей, должностные инструкции ответственных лиц Опросы руководства, внутренние положения, регламенты и должностные инструкции службы внутреннего контроля Данные протоколов контрольных проверок, ведомости службы внутреннего контроля	Тест средств контроля, аналитические записки аудитора Опрос сотрудников службы внутреннего контроля, руководства, тестирование Рабочий документ «Индикаторы эффективности системы внутреннего контроля налоговых обязательств»			

Объект аудита	Перечень аудиторских процедур	Цель аудита	Источники информации	Рабочие документы	Исполнитель	Период проведения	Примечание
	<p>2. Проверка качества процедур внутреннего контроля налоговых обязательств</p> <ul style="list-style-type: none"> - аудит эффективности механизмов защиты экономических интересов предприятия в процессе взаимодействия с органами внешнего контроля по вопросам уплаты налогов и сборов; - аудит наличия и качества внутренних стандартов и регламентов внутреннего контроля налоговых обязательств и а расчетов по ним; - аудит качества и результативности контрольных процедур; - аудит своевременности и полноты соблюдения предписаний по результатам контрольных проверок 	<p>Установить степень надежности СВК, эффективность и достаточность контрольных процедур СВК налоговых обязательств</p>					
<p>Уровень экономности, эффективности и результативности в части налогообложения</p>	<p>1. Внутренний аудит налогового планирования в целях оптимизации налогообложения:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Проверка соблюдения организацией принципа планирования налоговых обязательств; - Проверка регулярности налогового планирования и осуществления плановых расчетов на систематической основе; - Проверка наличия и уровня развития системы планирования по основным видам налогов, уплачиваемых организа- 	<p>Установить уровень качества налогового планирования и степень его соответствия целям налоговой оптимизации при соблюдении налогового законодательства, выявить резервы повышения эффективности налогового планиро-</p>	<p>Нормативные акты, Рабочий план счетов, Стратегические и тактические налоговые планы, Положение по налоговой политике, Графики налоговых платежей Положение по учетной политике для целей бухгалтерского учета, Положение по учетной политике для целей налогового учета Форматы налоговых планов и графиков платежей документальное</p>	<p>Тест-опросник руководства экономического субъекта Анкетирование руководителей финансового отдела и бухгалтерии Рабочий документ аудитора «Аудит показателей налогового плана проверяемого субъекта» Рабочий документ аудитора «Аудит со-</p>			

Объект аудита	Перечень аудиторских процедур	Цель аудита	Источники информации	Рабочие документы	Исполнитель	Период проведения	Примечание
	<p>ций (федеральные, региональные, местные);</p> <ul style="list-style-type: none"> - проверка наличия и уровня развития внутренних стандартов и регламентов налогового планирования; - анализ методики планирования по основным видам уплачиваемых налогов (планирование сумм налоговых обязательств и денежных потоков, связанных с расчетами по налоговым обязательствам организации); - проверка обоснованности и рациональности плановых и прогнозных показателей налоговых обязательств, устанавливаемых организацией; - аудит отклонений от плановых значений налоговых обязательств; - проверка наличия и качества документационного обеспечения процесса планирования налоговых обязательств; - аудит применяемых методов оптимизации: -аудит наличия внеправовых методов минимизации налогового бремени (аудит наличия фактов прямого уклонения от уплаты налогов и сборов, нарушения сроков постановки на налоговый учет, непредоставление деклараций и 	вания	<p>подтверждение расходов на планирование налоговые декларации, внутренние расчеты</p> <p>Матрица налоговых рисков</p> <p>Положение по управлению налоговыми рисками</p>	<p>ответствия сроков исполнения налоговых обязательств»</p> <p>Рабочий документ аудита «Оценка взаимного влияния налогов и сборов в налоговом плане»</p> <p>Рабочий документ «Обследования правовой основы налогового плана»</p> <p>Рабочий документ «Анализ показателей соответствия плановых налоговых обязательств фактическим»</p> <p>(за периоды от 1 квартала до 5 лет)</p> <p>Рабочий документ аудитора: «Сличительная ведомость по отклонениям налоговых показателей от плановых»</p> <p>Рабочий документа аудитора «Анализ документального обеспечения налогового планирования»</p> <p>Рабочий документ</p>			

Объект аудита	Перечень аудиторских процедур	Цель аудита	Источники информации	Рабочие документы	Методы проведения	Средства проведения	Оформление
	<p>иных отчетных документов);</p> <ul style="list-style-type: none"> - аудит соответствия модели налогообложения требованиям законодательства об офшорных зонах; - аудит соответствия модели налогообложения предприятия критериям оптимальности; - аудит достижения оптимальных критериев объема, динамики и структуры налогового бремени предприятия; - аудит и оценка влияния налоговых обязательств на конечные финансовые показатели (рентабельность, уровень капитализации, обеспеченность оборотными активами, ликвидность, платежеспособность), - аудит и оценка влияния налоговых обязательств на конечные нефинансовые показатели (деловая репутация и имидж компании, уровень социальной ответственности предприятия и т.д.); - аудит резервов оптимизации налогообложения 			<p>аудитора «Расчет издержек на реализацию процесса налогового планирования»</p> <p>Аналитические ведомости по расчету коэффициентов налоговой нагрузки</p>			
	<p>2. Внутренний аудит налогового менеджмента:</p> <ul style="list-style-type: none"> - проверка наличия и уровня развития системы управления процессом налогообложения предприятием; - аудит соответ- 	<p>Установить наличие и уровень организационного развития налогового менеджмента, его соответ-</p>		<p>Тест-опросник</p> <p>Анкетирование субъектов налогового менеджмента</p> <p>Рабочий документ аудитора «Расчет</p>			

Объект аудита	Перечень аудиторских процедур	Цель аудита	Источники информации	Рабочие документы	Исполнитель	Период проведения	Примечание
	<p>ствия системы управления процессом налогообложения уровню развития предприятия, его организационным и отраслевым особенностям, стадии жизненного цикла;</p> <ul style="list-style-type: none"> - аудит наличия, функций и порядка взаимодействия центров ответственности в сфере налогообложения в системе управления предприятием; - аудит организации и порядок взаимодействия служб в части управления (финансы, бухгалтерия) - проверка наличия, уровня развития и исполнения политики управления налоговыми рисками; - проверка наличия и исполнения внутренних стандартов управления налоговыми рисками (Политика управления рисками, Методика предупреждения налоговых рисков); - аудит уровня автоматизации процессов управления процессом налогообложения; - проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек ведения налогового учета и бухгалтерского учета налоговых обязательств; - проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек получе- 	<p>ствие оптимальной модели системы управления процессом налогообложения на предприятии</p> <p>Установить уровень издержек на реализацию налогового менеджмента, их соответствие требованию экономности</p>		<p>издержек на реализацию налогового менеджмента»</p>			

Объект аудита	Перечень аудиторских процедур	Цель аудита	Источники информации	Рабочие документы	Исполнитель	Сроки проведения	Отчет
	<p>ния информации об изменениях налогового законодательства (оплата справочных правовых систем, юридических консультаций и т.д.)</p> <ul style="list-style-type: none"> - проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек, связанных с регистрацией и снятием с учета налогоплательщиков; - проверка обоснованности издержек, связанных с исполнением налогового законодательства (в том числе по налоговым спорам, решаемым в судебном порядке); - проверка обоснованности и резервов оптимизации издержек взаимодействия с налоговыми органами (формирование и представление отчетности по налогам и сборам, сопровождение налоговой проверки и т.д.); - проверка наличия и уровня угрозы издержек, связанных с некомпетентностью и коррупцией работников налоговых органов 						

Внутренний аудитор _____

(подпись)

(расшифровка подписи)

Приложение 3 к методике

Рабочий документ «Внутренний аудит эффективности
налогового планирования и уровня налоговой нагрузки НДС»

Показатель налоговой нагрузки по НДС	По данным экономического субъекта	По данным аудитора		«Эталонный показатель»	Отклонение, %
	Фактический сценарий налогового планирования	Альтернативный сценарий 1	Альтернативный сценарий n		
1	2	3	4	5	
Уровень налогового риска**	Высокий Средний Низкий	Высокий Средний Низкий	Высокий Средний Низкий	Низкий	-
<i>Общие индикаторы:</i>					
1. Индекс налоговой нагрузки (Нндс/В)	X	X	X	X	%
2. Индекс налоговой нагрузки по совокупному доходу	X	X	X	X	%
3. Коэффициент эффективности налогообложения	X	X	X	X	%
4. Доля НДС в добавленной стоимости	X	X	X	X	%
5. Коэффициент налоговой платежеспособности по НДС	X	X	X	X	%
6. Ликвидный минимум по НДС	X	X	X	X	%
<i>Частные индикаторы:</i>					
7. Коэффициент налоговых льгот	X	X	X	X	%
8. Коэффициент эффективности налоговых льгот	X	X	X	X	%
9. Доля НДС в оплаченной выручке	X	X	X	X	%
10. Процент НДС в переменных налоговых издержках	X	X	X	X	%
11. Процент в совокупных налоговых издержках	X	X	X	X	%
Уровень резервов повышения эффективности налогового планирования: _____					
Рекомендуемый сценарий налогового планирования: _____					
Рекомендации: _____					

СПРАВОЧНО:

1. *Индекс налоговой нагрузки (Нндс/В)*

Отношение налога на добавленную стоимость и выручки. Следует оцениваться влияние данного показателя на общую нагрузку по всем налогам для обеспечения «эталонного значения». Отклонения от эталонного значения увеличивают риск начала выездной налоговой проверки.

2. *Индекс налоговой нагрузки по совокупному доходу (Нндс/В + Дпрочий)*

Отношение налога на добавленную стоимость к совокупному доходу (выручка + доход по прочей деятельности).

3. *Коэффициент эффективности налогообложения (ЧП/Нндс)*

Отношение чистой прибыли к налогу на добавленную стоимость.

4. *Доля НДС в добавленной стоимости, производимой предприятием*

Отношение налога на добавленную стоимость и добавленной стоимости предприятия (фонд оплаты труда + амортизационные отчисления + чистая прибыль).

5. *Коэффициент налоговой платежеспособности по НДС:*

$$Кнюп = \frac{B - C + Дс - Др}{Нндс}$$

С – затраты текущего периода, включая НДС

Дс – сокращение дебиторской задолженности покупателей прошлых периодов

Др – рост дебиторской задолженности покупателей в текущем периоде.

6. *Ликвидный минимум по НДС*

$Нндс/t$

t – количество месяцев в аудлируемом периоде

7. *Коэффициент налоговых льгот (НЛ/НБндс)*

Объем налоговых льгот по НДС к налоговой базе по НДС

8. *Коэффициент эффективности налоговых льгот (Нндс – Нл)/Нндс*

Отношение суммы налога, исчисленного без учета льгот и налога, исчисленного с учетом льгот. Показывает долю сэкономленных ресурсов по налоговым платежам при использовании льгот.

9. *Доля НДС в оплаченной выручке. Характеризует эффективность налоговых вычетов по НДС*

10. *Процент НДС в переменных налоговых издержках.* Эффективность бюджетирования НДС и планирования денежных потоков по платежам

11. *Процент в совокупных налоговых издержках.* Переменные издержки по налогам (НДС + акцизы + налог на прибыль + взносы во внебюджетные фонды + НДСПИ)

*Средний показатель по отрасли или рекомендуемый налоговыми органами

** Оценивается аудитором на основе экспертной оценки

Приложение 4 к методике

Рабочий документ аудитора «Внутренний аудит показателей налогового плана проверяемого субъекта»

Вид налога	Точность и полнота налогового плана						Эффективность методов планирования	Период аудита		
	По данным предприятия			По данным аудитора					Отклонение плановых значений, полученных предприятием от плановых значений, полученных в ходе аудита	Причина отклонения
	Сумма налога, руб.		Уровень налогового риска, рейтинг	Сумма налога, руб.		Уровень налогового риска, рейтинг				
	План	Факт*		План	Факт*					
Налог на прибыль								Исторический период и (или) Прогнозный период		
НДС										
НДФЛ										
Налог на имущество										
Транспортный налог										
Налог на добычу полезных ископаемых										
и т.д.										
Интегральная налоговая нагрузка:										
- в абсолютном выражении, руб.										
- в относительном выражении, %										

ИНСТРУКЦИЯ ПО ЗАПОЛНЕНИЮ РАБОЧЕГО ДОКУМЕНТА

1. Исторический период аудита представляет собой прошлые периоды, подлежащие проверке, в которые осуществлялось налоговое планирование.

1.1 По данному периоду проверяются:

- показатели налогового плана;
- фактические показатели уплаченных за период налогов;
- отклонения показателей разработанных планов от фактически уплаченных налогов и точность планирования (степень соответствия планов фактической налоговой нагрузке).

1.2 Точность планирования (степень соответствия планов фактической налоговой нагрузке) оценивается аудитором по каждому налогу и в целом по налоговой нагрузке посредством двух показателей:

- абсолютное и относительное отклонение по каждому виду налога (Нплан – Нфакт, (Нплан – Нфакт)/Нфакт * 100%);
- интегральный показатель точности налогового планирования **предлагается оценивать посредством метода дисперсионной оценки:**

$$N\eta = \frac{\sum (N'i - N_{cp})^2 * f_i}{\sum f_i}, \text{ где}$$

$N\eta$ - дисперсионное отклонение плановых показателей налоговой нагрузки от фактических;

Ni – отклонение по каждому виду налогов планового показателя от фактического;

F - количество налогов, попавших в i -ю группу отклонений.

2. Интегральная налоговая нагрузка рассчитывается:

- в абсолютном выражении как сумма уплаченных налогов за период;

- в относительном выражении как сумма налогов, уплаченных за период к общей сумме полученных доходов за аналогичный период.

Фактическое значение налогов, заполняется только для исторического периода (!)

2. Прогнозный период аудита представляет собой будущие периоды, подлежащие проверке, в которые осуществлялось налоговое планирование. Для данного периода не заполняются фактические показатели и не рассчитывается дисперсионный показатель точности налогового планирования.

Интегральная нагрузка в абсолютном выражении для прогнозного периода рассчитывается как:

$N_{\text{план}} \pm N_{\eta\text{средняя}}$ за 5 (3) лет

$N_{\text{план}}$ – налоговая нагрузка, планируемая посредством сценарного или иного метода планирования;

$N_{\eta\text{средняя}}$ за 5 лет – среднее отклонение фактического значения налоговой нагрузки от планового за 5 (3) предыдущих лет планирования

Приложение 5 к методике

Методика оценки показателя точности налогового планирования

1. Расчет показателя точности налогового планирования, используемый в рабочем документе аудитора «Внутренний аудит показателей налогового плана проверяемого субъекта» основывается на дисперсионной оценке (дисперсия и/(или) среднеквадратичное отклонение):

1.1. В качестве основы для расчета рассматривается вариативный ряд отклонений плановых показателей сумм налогов от фактически уплаченных за аудируемый период;

1.2. Для расчета показателя необходимо составление аудитором аналитической таблицы:

№ п/п	Вид налога	Отклонение налога, руб.	Доля налога в общей налоговой нагрузке, %
1	Налог на прибыль		
2	НДС		
3	НДФЛ		
4	Налог на имущество и т.д.		

Пример:

№ п/п	Вид налога	Отклонение налога, руб.	Доля налога в общей налоговой нагрузке, %
1	Налог на прибыль	70 000	15%
2	НДС	50 000	47%
3	НДФЛ	80 000	24%
4	Налог на имущество и т.д.	20 000	11%

1.3. Далее осуществляется группировка вариативного ряда по интервалам с использование правила Стерджеса¹¹⁷:

N – количество видов налогов, уплачиваемых предприятием.

$n = 1 + 3.322 \lg N = 1 + 3,322 \lg 4 = 3,00$

Принимаем количество интервалов (n) – 3.

Шаг интервала $(N_{\text{max}} - N_{\text{min}})/n = (80000 - 20000)/3 = 20\,000$ руб.

¹¹⁷ Эмпирическое правило определения оптимального количества интервалов, на которые разбивается наблюдаемый диапазон изменения случайной величины при построении гистограммы плотности её распределения.

1.4. Далее осуществляется расчет вспомогательных значений в аналитической таблице аудитора (интервальная группировка отклонений по видам налогов):

Ni	fi	N'i	N'i* fi	/N'i-Ncp/2*fi
1	2	3	4	6
20 000 – 40 000	1 (11%)	30 000	30 000	625 000 тыс.
40 000- 60 000	1 (47%)	50 000	50 000	25 000 тыс.
60 000 - 80 000	2 (39%)	70 000	140 000	450 000 тыс
Сумма	4	220 000 / 4 55 000	220 000**	1 100 000 тыс.*

Ncp – середина интервала, рассчитанная по формуле средневзвешенной (220 000);

* Сумма по графе 6

** Сумма по графе 5

1.5 Среднее отклонение от плана фактических значения оценивается по формуле

$$N\eta = \frac{\sum (N'i - Ncp)^2 * fi}{\sum fi}, \text{ где}$$

Nη - дисперсионное отклонение плановых показателей налоговой нагрузки от фактических;

Ni – отклонение по каждому виду налогов планового показателя от фактического;

F - количество налогов, попавших в i-ю группу отклонений.

$$N\eta = \sqrt{1\ 100\ 000 / 4} = \sqrt{275\ 000} = 33\ 166,24$$

1.6. Рост среднего отклонения плановых показателей от фактических (Nη) за 2,3,5 и более аудируемых периодов будет свидетельствовать об ухудшении и падении точности планирования и наоборот.

1.7. Аудитором может быть рассчитан для конкретного предприятия «эталонный» показатель точности планирования, для чего необходимо принять «эталонные значения отклонений» для каждого вида налогов на основе экспертного мнения аудитора и уровня сложности прогнозирования налога. Например, для налога на прибыль отклонение может быть принято не выше 15%, для НДС не свыше 25 % , для НДСФЛ не свыше 10%, для налога на имущество не выше 5%. Тогда, исходя из плановых абсолютных значений налогов в прогнозируемом периоде аудитором может быть рассчитан эталонный показатель точности налогового планирования, с которым может сравниваться фактический показатель.

Приложение 6 к методике

Рабочий документ «Внутренний аудит резервов повышения эффективности налогового планирования»

Показатель налоговой нагрузки по НДС	По данным экономического субъекта:	По данным аудитора		«Эталонный показатель»	Отклонение, %
	Фактический сценарий налогового планирования	Альтернативный сценарий 1	Альтернативный сценарий 2		
1	2	3	4	5	
Уровень налогового риска**	Высокий Средний Низкий	Высокий Средний Низкий	Высокий Средний Низкий	Низкий	-
Общие индикаторы:					
1. Индекс налоговой нагрузки (Н/В)	X	X	X	X	%

Показатель налоговой нагрузки по НДС	По данным экономического субъекта:	По данным аудитора		«Эталонный показатель»	Отклонение, %
	Фактический сценарий налогового планирования	Альтернативный сценарий 1	Альтернативный сценарий 2		
2. Индекс налоговой нагрузки по совокупному доходу	X	X	X	X	%
3. Коэффициент эффективности налогообложения	X	X	X	X	%
4. Доля налога в добавленной стоимости	X	X	X	X	%
5. Коэффициент налоговой платежеспособности по налогу	X	X	X	X	%
6. Ликвидный минимум по налогу	X	X	X	X	%
Частные индикаторы:					
7. Коэффициент налоговых льгот	X	X	X	X	%
8. Коэффициент эффективности налоговых льгот	X	X	X	X	%
9. Доля налогов в оплаченной выручке	X	X	X	X	%
Уровень резервов повышения эффективности налогового планирования: _____					
Рекомендуемый сценарий налогового планирования: _____					
Рекомендации: _____					

СПРАВОЧНО:

1. Индекс налоговой нагрузки (Н/В)

Отношение общей сумма налогов и выручки. Следует оцениваться влияние данного показателя на общую нагрузку по всем налогам для обеспечения «эталонного значения», во избежание выездной налоговой проверки.

2. Индекс налоговой нагрузки по совокупному доходу (Н/В + Дпрочий)

Отношение общей сумма налогов и совокупного дохода (выручка + доход по прочей деятельности).

3. Коэффициент эффективности налогообложения (ЧП/Н)

Отношение чистой прибыли и налога на добавленную стоимость.

4. Доля общей сумма налогов в добавленной стоимости, производимой предприятием

Отношение общей сумма налогов и добавленной стоимости предприятия (фонд оплаты труда + амортизационные отчисления + чистая прибыль).

5. Коэффициент налоговой платежеспособности

$$K_{нюп} = \frac{B - C + Дс - Др}{Н}$$

С – затраты текущего периода, включая НДС

Дс – сокращение дебиторской задолженности покупателей прошлых периодов

Др – рост дебиторской задолженности покупателей в текущем периоде.

6. Ликвидный минимум по НДС

Н/t

t – количество месяцев в аудируемом периоде

7. Коэффициент налоговых льгот (НЛ/НБ)

Объем налоговых льгот к совокупной налоговой нагрузке

8. Коэффициент эффективности налоговых льгот $(N - Нл)/N$

Отношение суммы налогов, исчисленной без учета льгот и налогов, исчисленных с учетом льгот. Показывает долю сэкономленных ресурсов по налоговым платежам при использовании льгот.

9. Доля налогов в оплаченной выручке. Характеризует эффективность налоговых вычетов по НДС

* Средний показатель по отрасли или рекомендуемый налоговыми органами

** Оценивается аудитором на основе экспертной оценки

Приложение 7 к методике

Прочие макеты рабочих документов аудитора**Рабочий документ «Проверка правильности расчета налоговых обязательств»**

	Сумма налоговых обязательств	Сумма налоговых обязательств по данным аудитора	Отклонение	Причина отклонений
1	2	3	4	5
По данным бухгалтерского учета аудируемого лица				
По данным аудитора				
Выявленное отклонение				
Причина расхождения				

Рабочий документ «Ведомость нарушений, выявленных в результате арифметической проверки первичных учетных документов»

Наименование документа	Дата и номер документа	Содержание хозяйственных операций	Причины нарушений	Сумма		
				По документу	По расчету аудитора	Расхождение
1	2	3	4	5	6	7

Рабочий документ «Данные о расхождениях, выявленных в результате проверки тождественности показателей синтетического и аналитического учета по счетам 68,19,99»

Номер счета/ субсчета	Наименование счета/ субсчета	Месяц, квартал	Показатель, по которому выявлено расхождение	Учетный регистр	Сумма выявленного расхождения по отношению к синтетическому счету	
					Занижение	Завышение
1	2	3	4	5	6	7
			Сальдо на 01.01.20... г.			
			Оборот по кредиту			

**Комплекс аудиторских процедур, реализуемых в рамках
риск-ориентированной модели проверки обязательств по НДС**

Под- процесс	Раздел	Аналитические процедуры	Риск
Учет- ный	Аудит правильности исчисления объемов и сроков налоговых обязательств по НДС с учетом соблюдения законодательства	<p>Анализ сферы деятельности налогоплательщика НДС</p> <p>Анализ операций, осуществляемых налогоплательщиком НДС</p> <p>Анализ показателей, формирующих налогооблагаемую базу</p> <p>Анализ налоговых льгот в соответствии с гл. 21 НК РФ - анализ учетной политики для целей налогообложения НДС</p> <p>Анализ применения налоговых ставок по НДС</p> <p>Анализ учета операций, не подлежащих налогообложению НДС</p> <p>Анализ сумм НДС, предъявленных к возмещению</p>	Р 1.1. Р1.2
	Аудит правильности отражения обязательств по НДС в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности	<p>Анализ учетной политики для целей бухгалтерского учета обязательств по НДС</p> <p>- проверка соответствия требованиям оформления первичных документов по операциям налоговых расчетов;</p> <p>- проверка правильности отражения налоговых обязательств и расчетов по ним на счетах бухгалтерского учета;</p> <p>- проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета;</p> <p>- проверка соответствия данных первичного учета и сальдо счетов (при наличии) данным бухгалтерских регистров по налоговым обязательствам;</p> <p>- проверка расчетных операций с налоговым органом (факт добросовестного перечисления налога на соответствующие счета); сверка данных с данными налоговых органов;</p> <p>- проверка соответствия регистров данным бухгалтерской отчетности (Показатели баланса и отчета о финансовых результатах, Пояснений к бухгалтерской отчетности);</p> <p>- проверка соответствия показателей Бухгалтерской отчетности и отчетов (деклараций), предоставляемых в налоговый орган</p>	Р 1.3
	Аудит правильности составления и представления налоговых деклараций и иной налоговой отчетности по НДС	<p>Проверка деклараций, предоставляемых в налоговый орган на соответствие требованиям законодательства</p> <p>Проверка правильности составления налоговой декларации по НДС</p> <p>Проверка полноты своевременности подачи налоговых деклараций в налоговые органы</p>	Р1.4
Контроль- ный	Тестирование и проверка функционирования	<p>Анализ контрольной среды в части НДС</p> <p>Проверка наличия и порядка осуществления систематического мониторинга налоговых обязательств по НДС</p>	Р1.4

Под-процесс	Раздел	Аналитические процедуры	Риск
	системы внутреннего контроля в части НДС	Проверка механизмов защиты экономических интересов предприятия в процессе взаимодействия с органами внешнего контроля по вопросам уплаты НДС Аудит своевременности и полноты соблюдения предписаний по результатам контрольных проверок НДС	
Планово-управленческий	Аудит процесса планирования НДС с целью оптимизации налоговой нагрузки	Исследование факторов внешней налоговой среды и налоговой политики государства Оценка роли и места НДС в общей налоговой стратегии аудируемого субъекта Проверка регулярности налогового планирования в части НДС и осуществления плановых расчетов на систематической основе; Проверка графика платежей и налогового календаря Оценка достигнутого уровня оптимизации НДС (результатов плана) аудит отклонений от плановых значений налоговых обязательств;	Р 1.5
	Аудит политики управления обязательствами и платежами по НДС Аудит издержек издержек, связанных с налоговым администрированием НДС	Анализ положений налоговой политики в части НДС Анализ политики управления и хеджирования налоговых рисков по НДС	Р 1.6