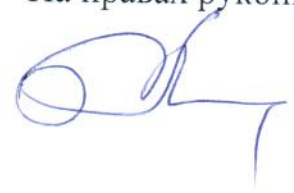


На правах рукописи



**Печерская Алла Николаевна**

**КОНТРОЛЬ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ  
НА ОСНОВЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва – 2021

Работа выполнена на базовой кафедре финансовой и экономической безопасности федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова».

Научный руководитель доктор экономических наук, доцент  
**Малицкая Виктория Борисовна**

Официальные оппоненты: **Мельник Маргарита Викторовна**, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности федерального государственного образовательного бюджетного учреждения высшего образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,  
**Широбоков Владимир Григорьевич**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Воронежский государственный аграрный университет имени Императора Петра I»,

Ведущая организация Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)»

Защита состоится 23 сентября 2021 года в 11:00 на заседании диссертационного совета Д 212.196.06, созданного на базе ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, Стремянный пер., д. 36, корп. 3, ауд. 353.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в Научно-информационном библиотечном центре имени Л.И. Абалкина ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, ул. Зацепа, д. 43 и на сайте организации <http://ords.rea.ru/>.

Автореферат разослан «\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2021 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета



Васильева Анастасия Владимировна



## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** Экономические субъекты традиционно уделяют большое внимание вопросам налогового контроля на всех стадиях управленческого цикла. Вопросы налогового учета, анализа и контроля являются неотъемлемой частью учетной политики организации. Кроме того, многие корпоративные структуры разрабатывают специальные регламентационные материалы с целью регулирования налоговой нагрузки и платежей по определенным периодам, т.е. для управления движением денежных средств и обеспечения платежеспособности организации.

В рамках учетной политики и методических документов, которые разрабатываются экономическими субъектами, большое внимание уделяется вопросам более точного определения налоговой базы, выявлению налоговых рисков, систематизации типичных ошибок, регулированию равномерности налоговой нагрузки по периодам. С этой целью разрабатываются специальные методические документы, учитывающие организационно-технологические и правовые особенности отдельных сфер деятельности организаций.

Вместе с тем следует подчеркнуть, что в современных условиях появляются новые причины дальнейшего совершенствования учета и контроля за расчетами с бюджетом. Это связано с усложнением организационных структур экономических субъектов, привлечением большого объема заемных средств из разных источников и получением бюджетных средств и ресурсов при выполнении (или участии в выполнении) коммерческими структурами государственных заказов или заданий.

Налоговые органы также ведут активную методологическую работу по разъяснению требований Налогового кодекса, в частности, рассматривая специфику организации налогового контроля с учетом особенностей экономического субъекта, его масштабов, специализации, организационно-правовой формы и подчиненности.

Несмотря на это, налоговые органы при проведении проверок находят достаточно большое количество ошибок и неточностей, а иногда и прямое искажение отчетных данных и выявляют существенную недоплату налогов и несвоевременность их уплаты.

В соответствии с отчетом о результатах контрольной работы налоговых органов по состоянию на 01.01.2020, в целом по Российской Федерации проведено 9 332 выездные проверки организаций и физических лиц. В результате дополнительно поступило в бюджеты разных уровней 298,524 млрд р., результативность одной проверки составляет 31,99 млн р., что выше аналогичного показателя за прошлый год 43,65 %. За 2018 год по результатам выездных налоговых проверок доля штрафов и пеней составила 29,56 % от суммы доначислений, по результатам камеральных налоговых проверок – 42,96 %.

В настоящее время налоговые органы уделяют все большее внимание совершенствованию методов и организации контроля с учетом возможностей, которые открывают новые информационные технологии, коммуникационные системы и общая цифровизация экономики.



Важным условием успешной реализации предлагаемых мер по совершенствованию налогового контроля становится готовность экономических субъектов к сотрудничеству в рамках новых методов организации контрольного процесса, которые разрабатывают налоговые органы. В сложившейся ситуации одним из основных направлений совершенствования налогового контроля становится гармонизация методических подходов, методов и организации контрольного процесса налоговых органов (внешний контроль) и внутреннего налогового контроля экономических субъектов на основе широкого использования аналитических процедур, риск-ориентированного подхода к контролю, что позволит наиболее полно учитывать налоговые риски на всех стадиях процесса. Это будет способствовать решению проблемы формирования единой технологии контроля расчетов с бюджетом, отражающей специфику организации-налогоплательщика и учитывающей современные требования государства к налогообложению в конкретной отрасли экономики. Использование в практике налогообложения унифицированных технологий, методик и аналитических процедур позволит обеспечить равномерность поступлений средств в бюджет и повысит финансовую устойчивость экономических субъектов.

Анализ научной литературы и методических материалов позволяет сделать вывод, что в настоящее время недостаточно работ, направленных на обеспечение информационного взаимодействия налоговых служб и экономических субъектов-налогоплательщиков, а также на повышение результативности внутреннего контроля расчетов с бюджетом на основе использования аналитических процедур.

Отмеченное позволяет считать выбранную для исследования тему актуальной и определить цель, задачи и структуру диссертационной работы.

**Степень научной разработанности проблемы.** Существенный вклад в теоретическо-методические проблемы сущности и содержания определения «контроль» внесли такие ученые, как Э.А.Аренс, С.В.Барулин, В.В.Бочаров, Н.Д.Бровкина, Е.А.Ермакова, Н.П.Ефимова, Н.А.Казакова, А.К.Казанцев, В.И.Карпунин, А.Н.Кизилев, В.В.Ковалев, С.П.Колчин, Е.А.Кыштымова, Т.С.Новашина, Л.М.Подьяблонская, Б.Н.Соколов, В.В.Степаненко, А.Файоль, Г.А.Шатунова, А.В.Шавров, А.А.Ялбулганова и др.

Вопросам информационно-методического обеспечения контроля и контрольной деятельности посвящены труды А.В.Абакумовой, Л.Г.Абдукаримовой, В.Т.Агаева, В.Е.Адамова, М.И.Баканова, И.Н.Богатой, Н.А.Богдановой, Е.В.Броило, Э.И.Бахтигозиной, М.В.Гладковой, Е.П.Жарковской, Б.Т.Жарылгасовой, Л.А.Зимаковой, Р.Ф.Мартыновой, Е.М.Мерзликиной, И.А.Налетовой, Ю.П.Никольской, М.Н.Пилипенко, М.Л.Пятова, Т.М.Рогуленко, А.А.Савиной, Н.Г.Сапожниковой, А.А.Ситнова, Т.Е.Слободчиковой, Е.С.Соколовой, А.Е.Суглобова, В.П.Суйца, М.Н.Черных, Ф.Л.Шарова, Л.З.Шнейдмана, В.Г.Широбокова, Е.Б.Шуваловой, Г.А.Юдиной и др.

Аналитические процедуры в аудите, контроле и оценке финансово-хозяйственной деятельности исследовали в своих трудах Ж.А.Кеворкова, Н.А.Казакова, В.Г.Когденко, В.Б.Малицкая, М.В.Мельник, Н.С.Пласкова, А.Д.Шеремет и др.



В тоже время специфика контроля расчетов с бюджетом и использования аналитических процедур в процессе контроля остается практически мало исследованной. Необходимость в разработке универсального подхода к контролю расчетов с бюджетом при осуществлении проверок налоговыми органами и постановки внутреннего контроля хозяйствующими субъектами, направленного на снижение налоговых рисков и повышение эффективности проверок, до сих пор не реализована и требует дополнительного исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью исследования является разработка методического обеспечения и практических рекомендаций по совершенствованию контроля расчетов с бюджетом в экономических субъектах и налоговых органах на основе расширения использования аналитических процедур, направленных на минимизацию налоговых рисков и обеспечение достоверности начисления и уплаты налогов.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- обосновать направления гармонизации внешнего (налогового) и внутреннего контроля, выделить классификационные признаки контроля расчетов с бюджетом и уточнить трактовку понятия «аналитические процедуры»;
- разработать классификацию аналитических процедур и обосновать результативность их использования в рамках контроля расчетов с бюджетом в российской практике;
- разработать информационно-методическое обеспечение контроля расчетов с бюджетом с использованием показателей-индикаторов на разных стадиях проверки;
- предложить аналитические процедуры оценки налоговых рисков и рекомендовать алгоритм их использования с учетом специфики деятельности проверяемых организаций;
- разработать внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом для экономических субъектов, в частности, для строительных организаций.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в соответствии с Паспортом специальности Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки) в части следующих пунктов: 3.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила аудита, контроля и ревизии», 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии», 3.15 «Налоговый контроль».

**Объектом исследования** является совокупность хозяйственных операций по расчетам с бюджетом, включая планирование, начисление, сроки уплаты налогов, на примере строительных организаций.

**Предметом исследования** является совокупность аналитических процедур, обеспечивающих унифицированный инструментарий и практические рекомендации по контролю расчетов с бюджетом в рамках коммерческих организаций (внутренний контроль) и налоговых органов (внешний контроль).



**Теоретической и методологической базой исследования** являются концептуальные положения фундаментальных и прикладных трудов отечественных и зарубежных экономистов в области контроля финансово-хозяйственной деятельности организаций, в том числе их расчетов с бюджетом. В основу авторских разработок положены результаты анализа нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету, аудиту и контролю, научно-методической литературы, периодических изданий, научно-практических конференций и семинаров.

**Инструментально-методический аппарат** для решения поставленных научных задач включает общие методы познания (анализ, синтез, индукцию, дедукцию, аналогию, абстракцию, классификацию, группировку и сравнение, диалектику, логический метод, балансовый метод и другие), а также специальные методы, основу которых составляет инструментально-методический аппарат, приемы бухгалтерского учета и статистики, экономического анализа и аудита. Использование методов дает возможность в полной мере решить поставленные научные задачи по выбранной теме, определить возможные пути повышения эффективности контроля расчетов с бюджетом, снижения трудозатрат при его проведении, гарантировать достоверность полученных результатов исследования.

**Информационно-эмпирической базой исследования** явились нормативные документы, определяющие порядок организации и функционирования системы налогового (внешнего) и внутреннего контроля, официальные статистические данные Федеральной службы государственной статистики, региональных статистических управлений, арбитражная практика, материалы предоставленной финансовой и налоговой отчетности по исследуемым организациям, авторские расчеты.

**Научная новизна результатов исследования** заключается в обосновании и оценке результативности использования аналитических процедур при контроле за расчетами экономических субъектов с бюджетом, обеспечивающих риск-ориентированный подход к выявлению и минимизации налоговых рисков и повышению достоверности финансовой и налоговой отчетности.

Проведение диссертационного исследования позволило получить следующие **существенные результаты, содержащие элементы научной новизны:**

- раскрыта значимость контроля расчетов с бюджетом как завершающей стадии контрольного процесса за налоговыми платежами на основе сравнительного анализа методических подходов к налоговому контролю в рамках налоговых органов и экономических субъектов, выявлены общие методические позиции и различия внешнего (налогового) и внутреннего контроля, обоснованы направления их гармонизации; выделены классификационные признаки контроля расчетов с бюджетом, и уточнена трактовка понятия «аналитические процедуры», их роль в обеспечении полноты и качества контрольного процесса;

- на основе выделения основных налоговых рисков и выбора аналитических процедур показано их применение для выявления и оценки основных видов рисков (недостаточности контроля, риска применения схем уклонения от налогообложения, риска неэффективности применяемой налоговой



политики, неплатежеспособности организации и угрозы банкротства); дан классификатор аналитических процедур по видам рисков и этапам проведения проверки;

- разработано информационно-методическое обеспечение системы контроля расчетов с бюджетом, включающее комплексную методику, в которой определена последовательность применения аналитических процедур и контрольных показателей-индикаторов налогового риска, используемых на разных стадиях контроля, с указанием источника получения информации из финансовой и налоговой отчетности (рабочих счетов и первичных документов). Предложенный инструментарий позволит снизить трудозатраты и повысить качество налогового контроля;

- обоснован состав аналитических процедур, сформирован классификатор налоговых рисков, а также разработан алгоритм использования аналитических процедур как ключевых показателей контроля расчетов с бюджетом на примере строительных организаций; на основе систематизации показателей-индикаторов определен подход к выделению зон налогового риска (очень высокая, высокая, повышенная, средняя, низкая);

- предложен внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях, включающий семь разделов («Общие положения», «Основные понятия. Цели и задачи», «Нормативная база», «Формирование базы данных (сбор финансовой и нефинансовой информации) о контрагентах проверяемого субъекта», «Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях на стадии планирования», «Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом на стадии проведения проверки по существу с использованием аналитических процедур», «Уточнение процедур с учетом выявленных ошибок. Заключение по результатам проверки») и позволяющий повысить результативность системы внутрифирменного управления налоговыми рисками; разработан состав рабочих документов проверяющего лица с учетом показателей деклараций по основным видам налогов и финансовой отчетности.

**Теоретическая значимость результатов исследования** заключается в том, что усовершенствованные организационно-методические положения и принципы контроля расчетов с бюджетом при проведении проверок налоговыми органами и подразделениями внутреннего контроля коммерческими организациями способствуют дальнейшему развитию методологии и теории контрольного процесса, его систематизации, включая систему единообразного подхода к стандартизации контрольных процедур. Исследование сущности и значения понятий «контроль расчетов с бюджетом», «аналитические процедуры», оценка методических подходов к контролю и предложенные рекомендации значительно обогащают теоретико-методические положения и содержание базовых категорий.

Итоги теоретического исследования могут составить базу для подготовки курсов лекций, разработки учебно-методических комплексов, практикумов для профессиональной подготовки и переподготовки специалистов в области бухгалтерского учета и контроля.

**Практическая значимость результатов диссертационного исследования** состоит в использовании полученных результатов в процессе реализации основных



процедур налогового контроля и внутреннего контроля хозяйствующих субъектов. Разработанные автором методики контроля расчетов с бюджетом, а также методики формирования внутрифирменных стандартов, предложенный регламент реализации процедур и технологий внутреннего контроля имеют большое практическое значение для постановки управленческого учета. Результаты работы могут найти применение в деятельности налоговых органов, в компетенцию которых входит проведение камеральных и выездных проверок. Для бухгалтерских служб и аудиторских организаций результаты исследований могут быть полезными при обосновании оптимизации системы внутреннего контроля расчетов с бюджетом, разработки регламентов его проведения.

**Апробация результатов исследования.** Результаты исследования докладывались и обсуждались на международных, всероссийских и межрегиональных научно-практических конференциях, в том числе: VI Международной научно-практической конференции преподавателей, научных работников и специалистов «Социально-экономические проблемы инновационного развития» 26-27 марта 2015 г., г. Воронеж; Международной научно-практической конференции «Закономерности и тенденции инновационного развития общества» 28 июня 2016 г., г. Сызрань; Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы теории и практики финансово-хозяйственной деятельности», 23 мая 2018 г., г. Воронеж; 3-й Международной научно-практической конференции «Политические проблемы развития современных агроэкономических систем», 29 мая 2018 г., г. Воронеж.

Разработанный автором методический подход к организации внутреннего контроля как системы взаимосвязанных элементов: внутреннего контроля правового и организационного соответствия, внутреннего контроля учетно-информационного соответствия, внутреннего контроля снижения налоговых рисков применяется в деятельности ЗАО «ХимкиГрупп»; применение системы показателей-индикаторов, внутрифирменного стандарта позволили повысить налоговую дисциплину, унифицировать процессы внутреннего контроля расчетов с бюджетом в финансово-хозяйственной деятельности ЗАО «Правовой навигатор», что подтверждено справками о внедрении.

**Публикации.** По теме диссертации опубликовано 13 научных работ общим объемом 9,63 печ. л., в том числе 7 статей, авторским объемом 6,68 печ. л., опубликованы в рецензируемых изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Минобрнауки России.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Работа содержит 10 рисунков, 18 таблиц и 26 приложений.

**Во введении** обоснована актуальность темы, определены цель и задачи, выделены объект и предмет исследования, раскрыта степень разработанности проблемы, обоснована научная новизна диссертации, установлена теоретическая и практическая значимость диссертационной работы, отражены данные об апробации результатов исследования.

**В первой главе** «Теоретические положения контроля расчетов с бюджетом с использованием аналитических процедур» исследованы дефиниции «контроль»,



«контроль расчетов с бюджетом» и «аналитические процедуры», дана оценка нормативно-правового регулирования контроля расчетов с бюджетом, определено место аналитических процедур в системе контроля расчетов с бюджетом.

**Во второй главе** «Информационно-методические аспекты контроля расчетов с бюджетом посредством аналитических процедур оценки налоговых рисков» исследованы современные методические подходы к контролю расчетов с бюджетом в российской практике, представлены и обоснованы методические аспекты использования аналитических процедур при осуществлении контроля расчетов с бюджетом на этапе планирования проверки, сформулированы особенности использования аналитических процедур на этапах проведения и завершения проверки.

**В третьей главе** «Развитие методики контроля расчетов с бюджетом в организациях строительного комплекса» рассмотрены и проанализированы состояние и тенденции развития контроля расчетов с бюджетом в организациях строительного комплекса, разработаны методические рекомендации по совершенствованию аналитических процедур оценки налоговых рисков и предложен внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях.

**В заключении** обобщены основные результаты диссертационного исследования, даны рекомендации и предложения, направленные на совершенствование контроля с бюджетом на основе аналитических процедур.

## **II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Раскрыта значимость контроля расчетов с бюджетом как завершающей стадии контрольного процесса за налоговыми платежами на основе сравнительного анализа методических подходов к налоговому контролю в рамках налоговых органов и экономических субъектов, выявлены общие методические позиции и различия внешнего (налогового) и внутреннего контроля, обоснованы направления их гармонизации; выделены классификационные признаки контроля расчетов с бюджетом, и уточнена трактовка понятия «аналитические процедуры», их роль в обеспечении полноты и качества контрольного процесса.**

Налоговый контроль осуществляется в целях своевременности наполнения бюджетов разного уровня, повышения налоговой дисциплины, исключения нарушений налогового законодательства, что позволяет в составе налогового контроля выделить контроль расчетов с бюджетом.

Понятие «контроль расчетов с бюджетом» как категория в своем развитии получила глубокий теоретический и практический анализ российских и зарубежных авторов. Несмотря на полноту раскрытия различными источниками данной категории, в современных условиях возникает необходимость его расширения и углубления в связи с развитием и изменениями структур экономических субъектов, усложнением финансовых операций. Автором сформулировано общее понятие *контроля расчетов с бюджетом*, которое



предполагает оценку полноты и своевременности поступления налогов во все виды бюджетов, позволяющую выявить противоречия в рамках налоговых расчетов по различным видам налогов, в частности, при контроле, осуществляемом налоговыми организациями и в системе внутреннего контроля – экономическими субъектами.

В концептуальном подходе автора организация учета расчетов с бюджетом рассматривается с точки зрения правильности исчисления налогов, подлежащих уплате в бюджет; точности определения налогооблагаемой базы; контроля за достоверностью первичных и иных документов организации, являющихся основанием для расчета налогов; составления и представления налоговой отчетности; недопущения просроченной задолженности по налогам и сборам; формирования достоверной системы учета о состоянии расчетов с бюджетом посредством контроля правильности отражения в бухгалтерском учете сумм начисленных налогов; своевременности сверки расчётов с налоговыми органами, подтверждающей сальдо расчетов.

Несмотря на то, что внутренний контроль расчетов с бюджетом ориентирован на минимизацию налоговых рисков для организаций-налогоплательщиков, а контроль со стороны налоговых органов – на обеспечение бюджетов разных уровней и формирование и соблюдение налоговой дисциплины налогоплательщиков, налоговый контроль осуществляется в рамках правового поля, что интегрирует интересы и тех, и других на устранение и предупреждение нарушений налогового законодательства, и, как следствие, обуславливает комплексный подход к контролю расчетов с бюджетом.

Таким образом, данное исследование направлено на формирование теоретико-методической базы двухуровневой системы контроля расчетов с бюджетом: внутреннего контроля, осуществляемого хозяйствующими субъектами, и налогового (внешнего) контроля, производимого налоговыми органами (рис. 1).

*Под внешним контролем расчетов с бюджетом* понимается процесс компетентной проверки уполномоченными лицами правильности определения налогооблагаемой базы, начисления и перечисления начисленных налогов в бюджет, правильности отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухгалтерского и налогового учета.

*Под внутренним контролем расчетов с бюджетом* понимается процесс проверки лицами, которые уполномочены хозяйствующими субъектами, соблюдения налогового законодательства и правильности отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Практическая реализация развития двухуровневой системы контроля расчетов с бюджетом позволяет выявить проблему отсутствия алгоритма применения аналитических процедур, направленных на обнаружение налоговых рисков организаций-налогоплательщиков.

Классификация контроля расчета с бюджетом представлена на рис. 2.

На основании проведенного исследования установлено, что в экономической литературе дана разная трактовка понятия «аналитические процедуры», однако наиболее полное определение отражено в Международном стандарте аудита (МСА 520), в соответствии с которым аналитические процедуры представляют собой



анализ имеющих важное значение коэффициентов и тенденций, включая последующее изучение их колебаний и взаимосвязей, если те не согласовываются с другой уместной информацией или отклоняются от предсказанных значений.

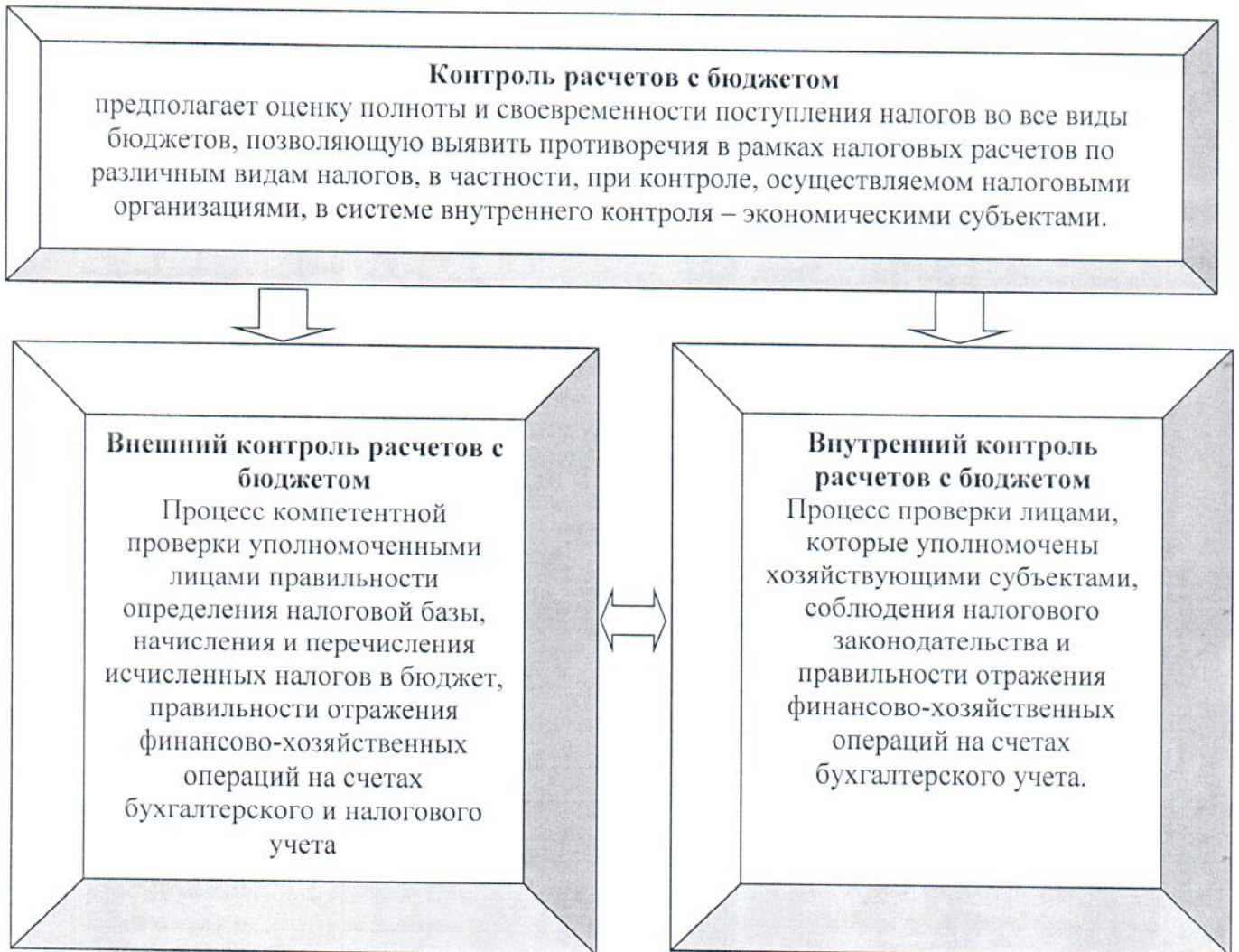


Рис. 1 – Двухуровневая система контроля расчетов с бюджетом  
Источник: составлено автором

Учитывая анализ и синтез специфики, *аналитические процедуры* в системе налогового контроля, по мнению автора, представляют собой оценку показателей и коэффициентов организаций-налогоплательщиков посредством рассмотрения их изменения в динамике, логической и информационной взаимосвязи.

**2. На основе выделения основных налоговых рисков и выбора аналитических процедур показано их применение для выявления и оценки основных видов рисков (недостаточности контроля, риска применения схем уклонения от налогообложения, риска неэффективности применяемой налоговой политики, неплатежеспособности организации и угрозы банкротства); дан классификатор аналитических процедур по видам рисков и этапам проведения проверки.**



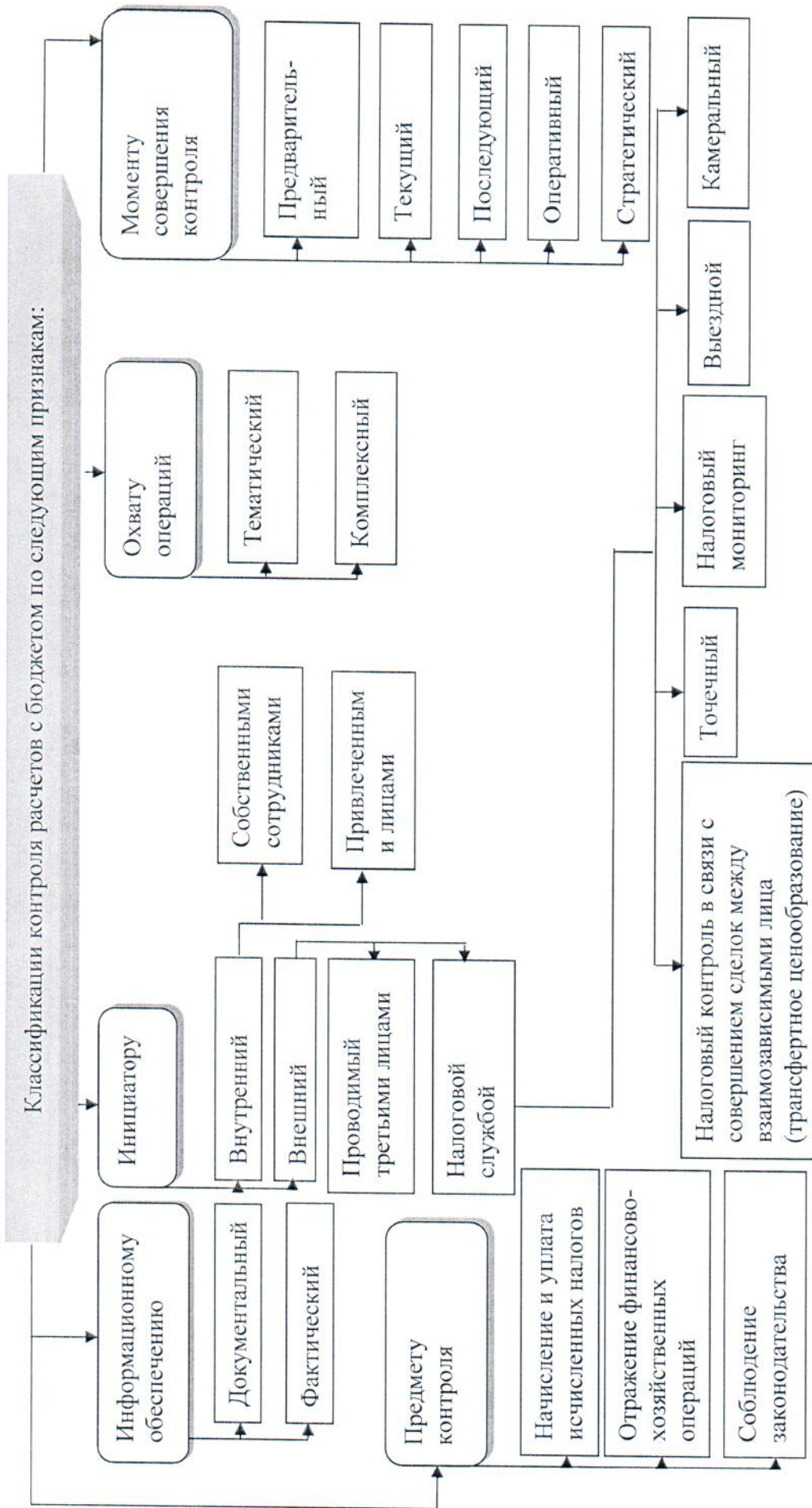


Рис. 2 – Классификация контроля расчетов с бюджетом

Источник: составлено автором



Аналитические процедуры являются составной частью контроля расчетов с бюджетом, основанной на системе сбора, подготовки, синхронизации и обработки информации.

При проведении внутреннего контроля расчетов с бюджетом и в некоторых случаях внешнего контроля (выездных налоговых проверок) используется информация, содержащаяся в бухгалтерской, налоговой отчетности, налоговых и бухгалтерских регистрах, счетах бухгалтерского и налогового учета с использованием подтверждающих первичных документов.

Аналитические процедуры позволяют выбрать приоритетные направления проверки в целях обнаружения искажений налоговой и бухгалтерской отчетности, выявления нарушений законодательства, полноты и правильности расчетов с бюджетом, а также сокращает время проведения проверки.

В целях повышения результативности взаимодействия налоговых органов и хозяйствующих субъектов в системе налогового администрирования необходимы глобальные изменения, которые, в свою очередь, способны обеспечить единообразие подходов к контролю расчетов с бюджетом.

Необходимо, чтобы принципы контроля расчетов с бюджетом со стороны налоговых органов были согласованы с принципами контроля, проводимого хозяйствующими субъектами.

Указанная специфика определила необходимость формирования единого концептуального подхода к организации и проведению контроля расчетов с бюджетом на основе аналитических процедур, где ключевой образующей категорией является налоговый риск.

В диссертационном исследовании рекомендован авторский подход к использованию аналитических процедур в рамках контроля расчетов с бюджетом на разных этапах проверки (таблица 1).

В работе выделены следующие аналитические процедуры:

- АП1. Сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности (например, выявление отклонений между выручкой в финансовой отчетности и доходами в налоговой отчетности, выявление отклонений между суммами внереализационных расходов в виде безнадежных долгов (дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности) по данным налогового учета и бухгалтерской отчетности и др.);
- АП2. Сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с аналогичными за предыдущие периоды;
- АП3. Применение показателей-индикаторов (таблица 2);
- АП4. Сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности, заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями;
- АП5. Сопоставление финансовой и нефинансовой информации контрагентов проверяемого лица на предмет реальности поставки товара, выполнения работ, услуг (например, соотношение количества сотрудников, необходимых для выполнения работ, и фонда оплаты труда, соотношение количества сотрудников и выручки и др.);



Таблица 1 - Использование аналитических процедур в рамках контроля расчетов с бюджетом на разных этапах проверки в зависимости от налоговых рисков

Налоговые риски	Применение аналитических процедур при планировании налоговой проверки	Применение аналитических процедур в ходе проведения налоговой проверки	Применение аналитических процедур на завершающей стадии налоговой проверки с учетом выявленных ошибок
<p>Оценка рисков недостаточности контроля</p>	<p>- сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности (например, выявление отклонений между выручкой в финансовой отчетности и доходами в налоговой отчетности, выявление отклонений между суммами внебюджетных расходов в виде задолженности с истекшим сроком исковой давности) по данным налогового учета и бухгалтерской отчетности и др.) (АП1);</p> <p>- сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с аналогичными за предыдущие периоды (АП2);</p> <p>- применение показателей-индикаторов (АП3) (таблица 2)</p>	<p>- план-факторный анализ (АП7);</p> <p>- сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с остатками на счетах бухгалтерского и налогового учета (АП8) (рис. 4);</p> <p>- анализ соответствия данных первичного учета и сальдо счетов бухгалтерского и налогового учета (АП9) (рис. 4);</p> <p>- применение показателей-индикаторов (АП3) (таблица 2)</p>	<p>- сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности (АП1);</p> <p>- сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с предыдущий период (АП2);</p> <p>- применение показателей-индикаторов (АП3) (таблица 2)</p>
<p>Оценка рисков, связанных с применением схем уклонения от налогообложения</p>	<p>- сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности; заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4);</p> <p>- сопоставление финансовой и нефинансовой информации контрагентов проверяемого лица на предмет реальности поставок товара, выполнения работ, услуг (например, соотношение количества сотрудников, необходимых для выполнения работ, и фонда оплаты труда, соотношение количества сотрудников и выручки и др.) (АП5);</p> <p>- применение показателей-индикаторов (АП3) (таблица 2)</p>	<p>- сопоставление финансовой и нефинансовой информации проверяемого лица на предмет соответствия расходов их количественному значению (например, выявление отклонений между сведениями, содержащимися в инвентаризационной описи по объектам нефинансовых активов, с остатками на 41 счете бухгалтерского учета; выявление отклонений между сведениями, содержащимися в товарном балансе (приход, расход) и остатками на начало и конец периода 41 счета бухгалтерского учета) (АП10);</p> <p>- сопоставление финансовой и нефинансовой информации контрагентов проверяемого лица на предмет реальности поставки товара, выполнения работ, услуг (АП5);</p> <p>- применение показателей-индикаторов (АП3) (таблица 2)</p>	<p>- сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности; заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4);</p> <p>- применение показателей-индикаторов (АП3) (таблица 2)</p>
<p>Оценка риска неэффективности</p>	<p>- сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности;</p>	<p>- сопоставление финансовой информации с учетной политикой проверяемого лица (сравнение сведений,</p>	<p>- сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности;</p>



Налоговые риски применяемой налоговой политики	Применение аналитических процедур при планировании налоговой проверки	Применение аналитических процедур в ходе проведения налоговой проверки	Применение аналитических процедур на завершающей стадии налоговой проверки с учетом выявленных ошибок
Оценка рисков, связанных с неплатежеспособностью и угрозой банкротства	<p>заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4);</p> <p>- применение показателей-индикаторов (АП3) (таблица 2)</p>	<p>отраженных в учетной политике для целей налогового учета «использование права применения амортизационной премии» и строки «расходы на капитальные вложения в соответствии с абзацем вторым пункта 9 статьи 258 Налогового кодекса Российской Федерации», счетами 01, 02 бухгалтерского учета; сравнение доли прибыли по обособленным подразделениям в учетной политике для целей налогового учета и суммы ежемесячных авансовых платежей по обособленным подразделениям декларации по налогу на прибыль» (АП11)</p>	<p>заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4)</p>
	<p>- применение различных моделей оценки финансового состояния организации (АП6);</p> <p>- применение показателей-индикаторов (АП3) (таблица 2)</p>	не рассчитываются	<p>- применение различных моделей оценки финансового состояния организации (АП6);</p> <p>- применение показателей-индикаторов (АП3) (таблица 2)</p>

Источник: составлено автором



- АП6. Применение различных моделей оценки финансового состояния организации;
- АП7. План-факторный анализ;
- АП8. Сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с остатками на счетах бухгалтерского и налогового учета (рис. 4);
- АП9. Анализ соответствия данных первичного учета и сальдо счетов бухгалтерского и налогового учета (рис. 4);
- АП10. Сопоставление финансовой и нефинансовой информации проверяемого лица на предмет соответствия расходов их количественному значению (например, выявление отклонений между сведениями, содержащимися в инвентаризационной описи по объектам нефинансовых активов, с остатками на 41 счете бухгалтерского учета; выявление отклонений между сведениями, содержащимися в товарном балансе (приход, расход) и остатками на начало и конец периода 41 счета бухгалтерского учета);
- АП11. Сопоставление финансовой информации с учетной политикой проверяемого лица (сравнение сведений, отраженных в учетной политике для целей налогового учета «использование права применения амортизационной премии» и строки «расходы на капитальные вложения в соответствии с абзацем вторым пункта 9 статьи 258 Налогового кодекса Российской Федерации», счетами 01, 02 бухгалтерского учета; сравнение доли прибыли по обособленным подразделениям в учетной политике для целей налогового учета и суммы ежемесячных авансовых платежей по обособленным подразделениям декларации по налогу на прибыль).

В рамках разработки авторского подхода к контролю расчетов с бюджетом все аналитические процедуры разбиты на следующие группы в зависимости от рисков:

- 1) оценка рисков, недостаточности контроля:
  - при планировании налоговой проверки рекомендуется использовать аналитические процедуры АП1-АП3 в связи с большим объемом анализируемых операций при недостаточном доступе к информации (фактически проверяющий имеет доступ к налоговой и финансовой отчетности, информации из открытых источников (Интернет, аудиторское заключение, коммерческие информационные ресурсы, например, КОНТУР.ФОКУС, СПАРК));
  - в ходе проведения налоговой проверки и при наличии прогнозных данных будут полезны аналитические процедуры АП3, АП7-АП9;
  - на завершающей стадии налоговой проверки проверяющий может изучить данные финансовой и налоговой отчетности с учетом выявленных ошибок посредством применения аналитических процедур АП1-АП3;
- 2) оценка рисков, связанных с применением схем уклонения от налогообложения. Искажение сведений об операциях возможно при отражении в учете ложных фактов (не имевших место в действительности, искажении отдельных показателей сделки) или сокрытии (неотражении, занижении) фактов хозяйственной деятельности. Положения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации направлены на недопущение получения необоснованной налоговой выгоды путем использования организаций, не осуществляющих



реальную финансово-хозяйственную деятельность, и противодействие злоупотреблениям в налоговой сфере. Применение следующих аналитических процедур способствует выявлению данных обстоятельств, снижению трудозатрат при проведении проверки:

- при планировании налоговой проверки – АПЗ-АП5;
- в ходе проведения проверки – АПЗ, АП5, АП10;
- на завершающей стадии проверки – АПЗ, АП4;

3) оценка риска неэффективности применяемой налоговой политики. В целях налоговой оптимизации применение аналитических процедур способствует повышению уровня налогового планирования, достижению желаемых показателей налоговой нагрузки, а именно:

- при планировании налоговой проверки – АПЗ, АП4;
- в ходе проведения проверки – АП11;
- на завершающей стадии проверки – АП4;

4) оценка рисков, связанных с неплатежеспособностью и угрозой банкротства. В целях выявления и устранения причин, возникновения рисков несостоятельности хозяйствующего субъекта, поддержания платежеспособности организации, предлагается использовать при планировании проверки и на ее завершающем этапе аналитические процедуры АПЗ, АП6.

Отличительной особенностью предложенного подхода использования аналитических процедур на различных стадиях контроля расчетов с бюджетом является его нацеленность на выявление и оценку налоговых рисков, что обеспечивает унификацию и согласованность применяемых процедур как при внутреннем контроле, так и при проведении налоговых проверок.

Для противодействия налоговым рискам эффективная система контроля расчетов с бюджетом должна включать различные виды аналитических процедур, которые классифицируются в зависимости от видов проверяемой отчетности (отдельная отчетность, консолидированная отчетность, налоговая отчетность и другие); стадий применения (использования) (планирования, проведения проверки, завершающая стадия); способа осуществления (простое сравнение, комплексный анализ с применением использованием коэффициентов, с применением сложных статистических методов); области применения и т.д. (рис.3).

**3. Разработано информационно-методическое обеспечение системы контроля расчетов с бюджетом, включающее комплексную методику, в которой определена последовательность применения аналитических процедур и контрольных показателей-индикаторов налогового риска, используемых на разных стадиях контроля, с указанием источника получения информации из финансовой и налоговой отчетности (рабочих счетов и первичных документов). Предложенный инструментарий позволит снизить трудозатраты и повысить качество налогового контроля.**

В ходе диссертационного исследования выявлено, что, несмотря на то, что налоговыми органами постоянно разрабатываются нормативно-правовые документы по данной проблематике, и многие исследователи занимаются разработкой методик внутреннего контроля, единообразия подходов к контролю расчетов с бюджетом до настоящего времени не достигнуто.



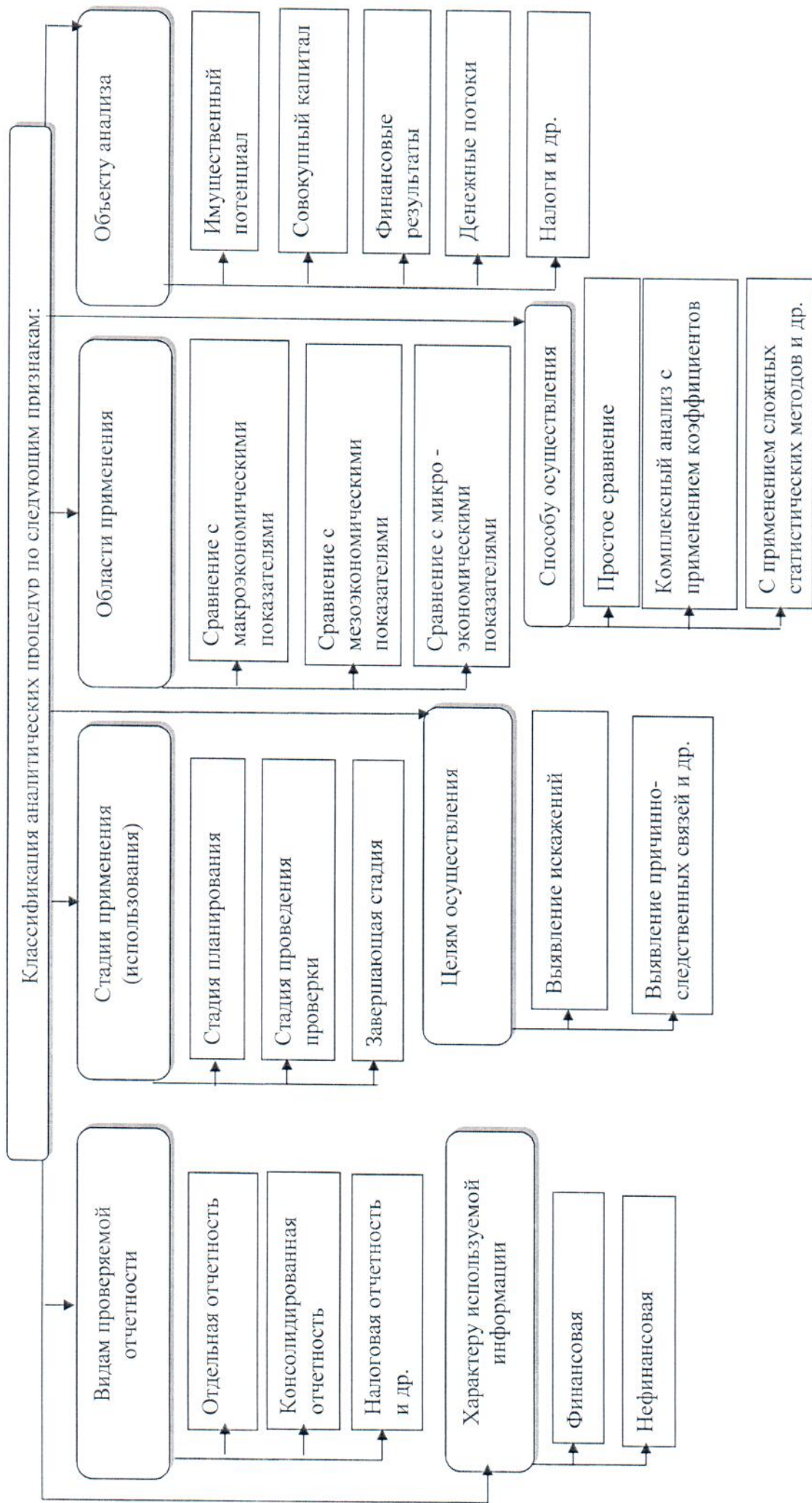


Рис. 3 – Классификация аналитических процедур при осуществлении контроля расчетов с бюджетом  
 Источник: составлено автором



Применение совокупности единых показателей для внешнего контроля со стороны налоговых органов, а также внутреннего контроля обеспечит комплексность подхода и повысит эффективность контроля расчетов с бюджетом.

Методическое обеспечение контроля расчетов с бюджетом основано на анализе как бухгалтерской, так и налоговой отчетности, что позволяет более полно оценить финансовое состояние хозяйствующего субъекта, и, как следствие, исключить планирование проверок неплатежеспособных, финансово неустойчивых организаций, снизить рост задолженности бюджетов разного уровня, повысить эффективность использования трудовых ресурсов.

Для хозяйствующего субъекта данное методическое обеспечение является инструментом для проведения анализа полноты и правомерности расчетов с бюджетом, платежеспособности в долгосрочной перспективе, принятия управленческих решений.

В основу разработки последовательности применения аналитических процедур и контрольных показателей-индикаторов были положены:

- анализ нормативно-правового регулирования контроля расчетов с бюджетом и его информационного обеспечения;
- исследование особенностей бизнес-процессов каждой категории малого и среднего предпринимательства;
- Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденная Приказом Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012).

Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, взятая за основу, адаптирована под бизнес-процессы деятельности коммерческих организаций в разрезе категорий малого и среднего предпринимательства.

Разработанные показатели-индикаторы позволяют оценить налоговые риски и выявить проблемные зоны возникновения ошибок до осуществления конкретных процедур, установить пробелы в системе налогового планирования организации (таблица 2).

При условии самостоятельного уточнения налогоплательщиком налоговых обязательств, а именно: увеличении налоговой нагрузки по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость, снижении доли налоговых вычетов, вероятность назначения выездной налоговой проверки стремится к нулю.

Методика контроля расчетов с бюджетом с использованием аналитических процедур на этапах проведения и завершения проверки представлена на рис. 4.

Практическая реализация предложенного автором системного подхода к контролю расчетов с бюджетом предназначена для оказания методической помощи контролерам в разработке конкретных процедур на всех этапах проверки.

**4. Обоснован состав аналитических процедур, сформирован классификатор налоговых рисков, а также разработан алгоритм использования аналитических процедур как ключевых показателей контроля расчетов с бюджетом на примере строительных организаций; на основе систематизации показателей-индикаторов определен подход к выделению зон налогового риска (очень высокая, высокая, повышенная, средняя, низкая).**



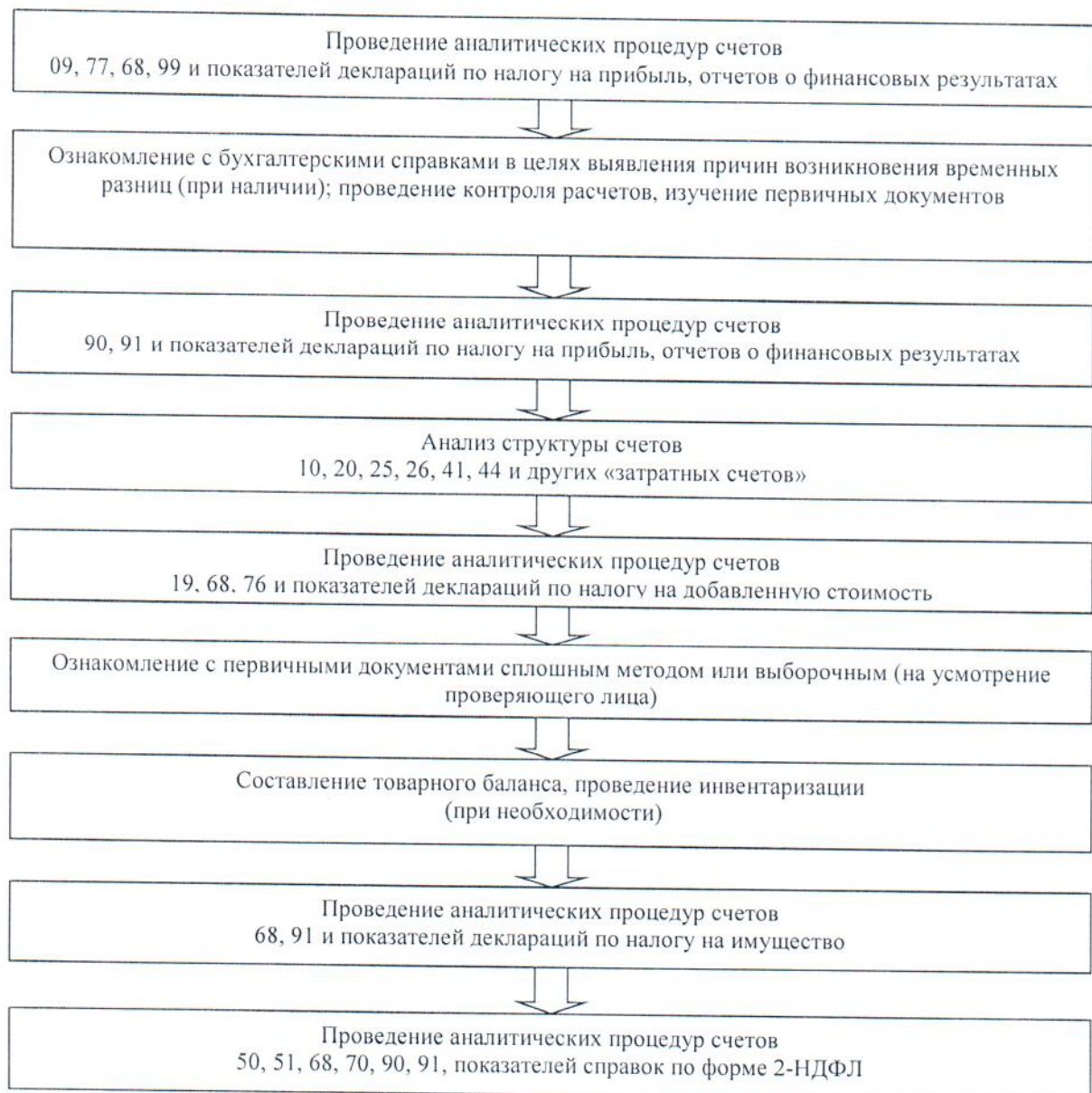


Рис. 4 – Методика контроля расчетов с бюджетом с использованием аналитических процедур на этапах проведения и завершения проверки  
Источник: составлено автором

В работе этот вопрос рассмотрен на примере строительных организаций, поскольку на протяжении многих лет строительство является базисной отраслью экономики страны и его удельный вес в валовом продукте (ВВП) в 2019 году составил 8,6 %.

Согласно данным Росстата, представленным в таблице 3, объем выполненных работ по данной отрасли в 2018 году увеличился по сравнению с 2017 годом на 10,73 % и составил 8385,7 млрд р., в 2019 году объем работ к уровню предыдущего года не изменился.

Успешное ведение финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта во многом зависит от системы контроля расчетов с бюджетом,



Таблица 2 – Показатели-индикаторы налогового риска

Ключевые показатели контроля расчетов с бюджетом	Расчет показателя	Описание, экономическая характеристика	Источник
Суммарный объем полученных доходов (ΣД)	Сумма строк «Отчет о финансовых результатах»: «Выручка», «Доходы от участия в других организациях», «Проценты к получению», «Прочие доходы»	Организации, суммарный объем полученных доходов, у которых превышает 2 млрд р., и подпадающие под критерии отнесения хозяйствующих субъектов к крупнейшим налогоплательщикам федерального и регионального уровней входят в зону высокого налогового риска. Чем ниже суммарный объем полученных доходов, тем ниже уровень налогового риска	Экспертное мнение
Коэффициент соотношения суммарного объема расходов (ΣР) к суммарному объему полученных доходов (ΣД) (К <sub>р/д</sub> )	$K_{р/д} = \frac{\sum \text{ОР}}{\sum \text{ДО}}$ где ΣОР - сумма строк «Отчет о финансовых результатах»: «Себестоимость продаж», «Коммерческие расходы», «Управленческие расходы», «Проценты к уплате», «Прочие расходы»	Показывает уровень всех расходов в общей сумме доходов и отражает уровень издержек хозяйствующего субъекта. Значение показателя больше либо равное 1 может свидетельствовать о наличии ошибок при учете доходов и расходов, неэффективном управлении хозяйствующим субъектом	Составлено автором
Налоговая нагрузка по налогу на прибыль (НН НП)	$\text{НН НП} = \frac{\sum \text{ИНП}}{\sum \text{ДО}} \times 100 \%$ где ΣИНП – сумма исчисленного налога на прибыль; ΣД – сумма доходов.	Налоговая нагрузка по налогу на прибыль должна превышать 3 % для организаций, осуществляющих торговую деятельность	Экспертное мнение
Налоговая нагрузка по налогу на добавленную стоимость (НН НДС)	$\text{НН НДС} = \frac{\text{НУ}(\text{ВБ})/(\text{БВ}+\text{БЭ})}{\text{НУ}} \times 100 \%$ где: БВ – налоговая база по внутреннему рынку; БЭ – налоговая база по операциям со ставкой 0 %; НУ – сумма НДС, подлежащая к уплате в бюджет или (ВБ) – возмещению из бюджета	Значения показателя входят в высокую зону налогового риска, если доля налоговых вычетов превышает 89 %	Экспертное мнение
Доля налоговых вычетов (ДНВ)	$\text{ДНВ} = \frac{\text{НДС ПВ}}{\sum \text{НДС}} \times 100 \%$ где НДС ПВ - сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая вычету; ΣНДС – общая сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная с учетом восстановленных сумм налога	Показывает какая часть от общей суммы налога на добавленную стоимость, подлежит вычету (НДС ПВ) и приходится на общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную с учетом восстановленных сумм налога (ΣНДС). Под действия критерия подпадают организации, доля налоговых вычетов у которых превышает 89 %	Экспертное мнение
Коэффициент обеспеченности краткосрочных обязательств	$KO = \frac{KO - ДБП}{OC + НМА + ДФВ}$ где ОС - основные средства; НМА - нематериальные активы; ДФВ – долгосрочные финансовые вложения; КО - краткосрочные обязательства; ДБП - доходы будущих периодов	Характеризует долю краткосрочных обязательств в стоимости основных средств, нематериальных активов и долгосрочных финансовых вложений, его оценка в динамике позволяет сделать вывод о планах собственников в долгосрочной перспективе: элиминировать (выводить) прибыль или обеспечить дальнейшее развитие. Свидетельствует о платежеспособности в долгосрочной перспективе при значении коэффициента, превышающем 1	Составлено автором



Ключевые показатели контроля расчетов с бюджетом	Расчет показателя	Описание, экономическая характеристика	Источники
Коэффициент обеспеченности краткосрочных обязательств и предполагаемых сумм налоговых обязательств	$K_{\text{псн}} = \frac{KO - ДБП + ПСНО}{(OC + НМА + ДФВ)}$ , где ПСНО – предполагаемая сумма налоговых обязательств, исчисленная по результатам планирования проверки	Характеризует долю краткосрочных обязательств и предполагаемых сумм налоговых обязательств в стоимости основных средств, нематериальных активов и долгосрочных финансовых вложений. Его оценка в динамике позволяет сделать вывод о планах собственников в долгосрочной перспективе: элиминировать (выводить) прибыль или обеспечить дальнейшее развитие. Свидетельствует о платежеспособности в долгосрочной перспективе при значении коэффициента, превышающем 1	Составлено автором
Коэффициент соотношения долга (К <sub>с.д.</sub> )	$K_{\text{с.д.}} = \frac{ДЗ}{КЗ}$ , где ДЗ – дебиторская задолженность; КЗ – кредиторская задолженность.	Характеризует эффективность использования финансовых ресурсов	Составлено автором
Коэффициент соотношения предполагаемого долга (К <sub>п.с.д.</sub> )	$K_{\text{п.с.д.}} = \frac{ПДЗ}{(ПКЗ + ПСНО)}$ , где ПДЗ – предполагаемая дебиторская задолженность, рассчитанная как произведение величины дебиторской задолженности на конец последнего отчетного периода и среднеарифметического темпа роста ДЗ, ПКЗ – предполагаемая кредиторская задолженность, рассчитанная как произведение величины кредиторской задолженности на конец последнего отчетного периода и среднеарифметического темпа роста КЗ	Если предполагаемая дебиторская задолженность превышает сумму предполагаемой кредиторской задолженности и предполагаемую сумму налоговых обязательств по результатам проверки, то это свидетельствует о платежеспособности хозяйствующего субъекта в долгосрочной перспективе	Составлено автором

Источник: составлено автором



Таблица 3 – Объем работ, выполненных по виду экономической деятельности «Строительство» в Российской Федерации, млрд. руб.

Годы	В фактически действовавших ценах	В процентах, в сопоставимых ценах к предыдущему году
2013	6019.5	100.1
2014	6125.2	97.7
2015	7010.4	96.1
2016	7213.5	97.8
2017	7573.0	98.6
2018	8385.7	105.3
2019	8385.7	100.0

Источник – Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gks.ru/> – (дата обращения: 06.09.2020)

учитывающей отраслевые особенности функционирования и получения достоверной оперативной информации о порядке формирования доходов и расходов организации и ее финансовых результатов.

В целях повышения эффективности контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях систематизированы зоны налогового риска:

- очень высокая - организация убыточна, расходы превышают доходы, налог на прибыль не уплачивается, при проведении дальнейшего анализа необходимо обратить внимание на структуру доходов и расходов, а также на налоговую базу и налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, внутренний контроль отсутствует, целесообразно проведение выездной налоговой проверки;
- высокая – организация уплачивает налог на прибыль в символических размерах, чтобы не показывать убыток от осуществления деятельности, расходы практически приравнены к доходам, при проведении дальнейшего анализа необходимо обратить внимание на структуру доходов и расходов, а также на налоговую базу и налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, внутренний контроль отсутствует, целесообразно проведение выездной налоговой проверки;
- повышенная – организация уплачивает налог на прибыль в минимальных размерах, доля расходов в доходах очень высокая, при проведении дальнейшего анализа необходимо обратить внимание на структуру доходов и расходов, а также на налоговую базу и налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, внутренний контроль отсутствует, целесообразно проведение выездной налоговой проверки;
- средняя – надлежит проведение углубленного анализа;
- низкая – организацией уплачиваются значительные налоговые платежи, высокий уровень внутреннего контроля, проведение выездной налоговой проверки нецелесообразно.

В исследовании проведен анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, в отношении которых проводились



выездные налоговые проверки, а решения по их результатам обжаловались в судах, посредством собственно-случайной выборки (отбор 21 Постановления суда по вышеуказанным делам, из них 11 строительных организаций). Данный анализ позволил предложить алгоритм использования аналитических процедур на этапах планирования, проведения и завершения проверки.

Согласно проведенному исследованию, классифицированы зоны налоговых рисков в зависимости от значения коэффициента соотношения суммарного объема расходов к суммарному объему полученных доходов ( $K_{P/D}$ ) для организаций строительного комплекса.

В рамках аналитических процедур установлено, что исследуемые хозяйствующие субъекты, в отношении которых назначены выездные налоговые проверки, имели значения коэффициента  $K_{P/D}$  в зоне налогового риска «очень высокая», «высокая». Установлено, что 76 процентов хозяйствующих субъектов, в отношении которых назначены выездные налоговые проверки, имели значения коэффициента  $K_{P/D}$  в зоне налогового риска «очень высокая» ( $K_{P/D} \geq 1$ ), «высокая» ( $0,981 \leq K_{P/D} \leq 0,999$ ), «повышенная» ( $0,951 \leq K_{P/D} \leq 0,98$ ), у 14 процентов организаций данный показатель находился в зонах налогового риска «средняя» ( $0,901 \leq K_{P/D} \leq 0,95$ ), «низкая» ( $K_{P/D} \leq 0,9$ ).

Рассмотрены показатели коэффициента обеспеченности краткосрочных обязательств (КО), низкое значение которого свидетельствует о неплатежеспособности организаций в долгосрочной перспективе и о невозможности взыскания доначисленных налоговых обязательств по результатам проверки, а также об элиминировании (выводе) прибыли и нежелании обеспечивать дальнейшее развитие организации.

По результатам проведенного нами исследования установлено, что у большинства хозяйствующих субъектов до вынесения решения о назначении выездной налоговой проверки показатель коэффициента КО ниже значения 0,3, либо находится в диапазоне от 0,301 до 0,6. Низкое значение коэффициента КО свидетельствует о неплатежеспособности организаций в долгосрочной перспективе и о невозможности взыскания доначисленных налоговых обязательств по результатам проверки. В то же время низкое значение коэффициента КО свидетельствует об элиминировании (выводе) прибыли и нежелании обеспечивать дальнейшее развитие организации. Сформулированные по результатам исследования выводы показывают, что в отношении 33 % организаций вынесено определение о введении процедуры наблюдения или решение о признании должника банкротом и открытии конкурсного производства. При этом 71 % хозяйствующих субъектов являются организациями строительного комплекса.

В ходе исследования проведен анализ динамики поступления денежных средств от продажи продукции, товаров, работ и услуг в постпроверочном периоде и значений коэффициента достаточности денежных средств, рассчитанного как отношение сумм доначисленных платежей по результатам проверки (предполагаемых доначислений) к денежным потокам от текущих операций последнего отчетного периода на момент окончания проверки (планирования проверки). По результатам оценки показателей, установлено, что в 56 % случаев динамика поступления денежных средств от продажи продукции, товаров, работ и



услуг имеет отрицательное значение. В отношении 80 % организаций вынесено определение о введении процедуры наблюдения или решение о признании должника банкротом и открытии конкурсного производства. У 20 % организаций наблюдается резкое снижение денежных потоков от текущих операций и выручки в следующих периодах, что также свидетельствует об их неплатежеспособности.

При оценке платежеспособности хозяйствующего субъекта в долгосрочной перспективе анализ данных показателей целесообразно проводить как на стадии планирования проверки, проведении и на завершающем этапе в целях возможности взыскания сумм доначисленных налоговых обязательств. Лица, проводящие проверку и внутренний контроль, должны установить причины оттока денежных средств из организации в целях недопущения ее дальнейшего банкротства.

Разработанный алгоритм использования аналитических процедур оценки налоговых рисков на этапе планирования проверки в строительных организациях наглядно показывает, что наибольшая вероятность назначения выездных налоговых проверок у тех хозяйствующих субъектов, показатели которых находятся в зонах налогового риска «очень высокий», «высокий».

Результаты проведенного исследования сгруппированы по зонам налогового риска, которые необходимо учитывать хозяйствующим субъектам при принятии управленческих решений в части величины уплачиваемых налогов, выбора контрагентов и пр., что поможет избежать назначения выездных налоговых проверок, а, следовательно, и штрафных санкций за нарушение налоговой дисциплины, возбуждения уголовных дел, банкротства; налоговым органам - уменьшить количество низкоэффективных проверок, увеличить поступления в бюджеты разных уровней и снизить трудозатраты.

Анализ показателей оценки налоговых рисков на этапе планирования проверки одной из строительных организаций, в отношении которой проведена выездная налоговая проверка, представлен в таблице 4.

**5. Предложен внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях, включающий семь разделов («Общие положения», «Основные понятия. Цели и задачи», «Нормативная база», «Формирование базы данных (сбор финансовой и нефинансовой информации) о контрагентах проверяемого субъекта», «Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях на стадии планирования», «Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом на стадии проведения проверки по существу с использованием аналитических процедур», «Уточнение процедур с учетом выявленных ошибок. Заключение по результатам проверки») и позволяющий повысить результативность системы внутрифирменного управления налоговыми рисками; разработан состав рабочих документов проверяющего лица с учетом показателей деклараций по основным видам налогов и финансовой отчетности.**

Внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях разработан в целях выявления и снижения налоговых рисков, нарушений налогового законодательства, повышения качества анализа, эффективности контроля подразделений и сотрудников, ответственных за управление рисками хозяйствующего субъекта.



Таблица 4 – Показатели оценки налоговых рисков на этапе планирования проверки одной из строительных организаций, в отношении которой проведена выездная налоговая проверка

Ключевые показатели контроля расчетов с бюджетом	Результат анализа	Описание, экономическая характеристика
Суммарный объем полученных доходов	Предельные значения доходов за календарный год превышает 400 млн р.	Организация подпадает под критерии отнесения хозяйствующих субъектов к малым предприятиям, входит в зону среднего налогового риска. Чем ниже суммарный объем полученных доходов, тем ниже уровень налогового риска
Коэффициент соотношения суммарного объема расходов к суммарному объему полученных доходов	Первый год анализируемого периода – 98,36 %; Второй год анализируемого периода – 98,3 %	Показывает уровень всех расходов в общей сумме доходов и отражает уровень издержек хозяйствующего субъекта. Входит в зону высокого налогового риска
Налоговая нагрузка по налогу на прибыль	Первый год анализируемого периода – 1,64 %; Второй год анализируемого периода – 1,7 %	Налоговая нагрузка по налогу на прибыль должна превышать 3 % (экспертное мнение), организация входит в зону высокого налогового риска
Доля налоговых вычетов	Первый год анализируемого периода – 99,9 %; Второй год анализируемого периода – 96,8 %	Значения показателя входят в высокую зону налогового риска, если доля налоговых вычетов превышает 89 % (экспертное мнение), организация входит в зону высокого налогового риска
Коэффициент обеспеченности краткосрочных обязательств	Первый год анализируемого периода – 0,03; Второй год анализируемого периода – 0,03 %	Характеризует долю краткосрочных обязательств в стоимости основных средств, нематериальных активов и долгосрочных финансовых вложений. Свидетельствует о неплатежеспособности в долгосрочной перспективе при значении коэффициента ниже 1, что позволяет сделать вывод о элиминировании (выводе) прибыли
Коэффициент соотношения долга	По состоянию на конец второго анализируемого периода -0,900	Характеризует финансовую неустойчивость организации (по данным исследования)

Источник: составлено автором

Разработанный автором внутрифирменный стандарт устанавливает порядок работы подразделений и сотрудников, ответственных за управление рисками хозяйствующего субъекта, и обеспечивает эффективное и качественное проведение внутренней проверки полноты и своевременности расчетов с бюджетом. В первом разделе «Общие положения» раскрывается структура стандарта, его цель.

Во втором разделе «Основные понятия. Цели и задачи» рассмотрены такие понятия, как контроль расчетов с бюджетом, аналитические процедуры, контрольные мероприятия, программа проверки, заключение по результатам проверки.

Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях разработана на основе нормативных актов, указанных в третьем разделе. Четвертый раздел предполагает контроль формирования базы данных (сбор финансовой и нефинансовой информации) о контрагентах хозяйствующего субъекта. Необходимо отметить, что сбор и анализ данных и сведений о контрагентах на основе полученной информации для оценки их платежеспособности в долгосрочной перспективе, а также в целях снижения



налоговых рисков следует проводить на стадии оценки целесообразности заключения договора.

Пятый раздел «Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях на стадии планирования» содержит последовательность действий контроля расчетов с бюджетом на стадии планирования проверки.

Шестой раздел «Методика внутреннего контроля расчетов с бюджетом на стадии проведения проверки по существу с использованием аналитических процедур» представляет собой последовательность действий и рекомендаций, используемых при проведении проверки по существу.

Определив уровень налогового риска, необходимо спланировать сроки и масштабы проведения аналитических процедур расчетов с бюджетом.

Это позволит своевременно и качественно формировать налоговую и бухгалтерскую отчетности, улучшить контроль полноты и правильности расчетов с бюджетом, своевременно выявить налоговые риски, а также обеспечить принятие своевременных и верных решений по формированию налогооблагаемой базы должностными лицами хозяйствующего субъекта на основе имеющейся всесторонней информации.

Седьмой раздел «Уточнение процедур с учетом выявленных ошибок. Заключение по результатам проверки» является заключительным этапом, в котором дается оценка полноты и правильности расчетов с бюджетом, а также формируются рекомендации по устранению ошибок и неточностей расчетов.

Разработанные рабочие документы (РД) проверяющего лица включают: 1. РД-1-УП «Основные положения ведения бухгалтерского и налогового учета»; 2. РД-2-К «Сбор и анализ финансовой и нефинансовой информации в отношении контрагентов хозяйствующего субъекта»; 3. РД-3/1-АП «Проведение аналитических процедур счетов 09, 77, 68, 99 и показателей деклараций по налогу на прибыль, отчетов о прибылях и убытках»; 4. РД-3/2-АП «Показатели, используемые для проведения аналитических процедур счетов 90, 91 и показателей деклараций по налогу на прибыль отчетов о финансовых результатах»; 5. РД-3/3-АП «Анализ структуры счетов 10, 20, 25, 26, 41, 44 и других «затратных счетов»; 6. РД-3/4-АП «Аналитические процедуры счетов 19, 60, 68, 76 и показателей деклараций по налогу на добавленную стоимость (исчислено налога), Аналитические процедуры счетов 19, 60, 68, 76 и показателей деклараций по налогу на добавленную стоимость (Сумма налоговых вычетов, заявленных к возмещению)»; 7. РД-3/5-АП «Аналитические процедуры счетов 68, 91 и показателей деклараций по налогу на имущество»; 8. РД-3/6-АП «Проведение аналитических процедур счетов 50, 51, 68, 70. Проведение аналитических процедур счетов 50, 51, 68, 70, 90, 91, показателей справок по форме 2-НДФЛ».

Результаты анализа, касающиеся проверки исследуемого объекта, выводы и их аргументация должны быть зафиксированы проверяющими в специальных документах. В этих целях автором разработана рабочая документация, позволяющая сгруппировать и систематизировать предложенные аналитические процедуры на этапах проведения и завершения проверки.



### III. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования были поставлены и решены важные экономические задачи по развитию методического обеспечения контроля расчетов с бюджетом на основе аналитических процедур.

Выполненное исследование показало эффективность применения аналитических процедур при осуществлении контроля расчетов с бюджетом, поскольку они позволяют хозяйствующим субъектам минимизировать не только налоговые риски, но и регулировать налоговую нагрузку и изыскать иные резервы роста эффективности деятельности организации; налоговым органам – обеспечить наполнение бюджетов разных уровней, повысить уровень налоговой дисциплины налогоплательщиков.

Сформирован и реализован аналитический инструмент для осуществления внутреннего контроля расчётов с бюджетом, в том числе разработаны коэффициенты и показатели, позволяющие оценить налоговые риски деятельности строительных организаций, предложен алгоритм их использования на этапе планирования, проведения и завершения проверки.

Внедрение авторских рекомендаций способно обеспечить эффективный контроль расчетов с бюджетом, который позволит своевременно выявлять ошибки и неточности, предотвратить нарушения налогового законодательства и повысить достоверность финансовой отчетности.

Разработанный внутрифирменный стандарт контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях позволяет систематизировать организационные и методические аспекты реализации действий проверяющих, что обеспечит эффективное использование методов анализа в практической деятельности подразделений и сотрудников, ответственных за управление рисками хозяйствующего субъекта.

### IV. СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

#### Публикации в ведущих рецензируемых научных изданиях

1. Печерская, А.Н. Разработка внутрифирменного стандарта контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях/А.Н.Печерская // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 8 (ч.4). – С. 1039-1047. – 0,85 печ. л.
2. Печерская, А.Н. Особенности использования аналитических процедур на этапах проведения и завершения проверки/А.Н.Печерская // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 4 (ч.1). – С. 781-793. – 0,76 печ. л.
3. Печерская, А.Н. Методические аспекты использования аналитических процедур при осуществлении контроля расчетов с бюджетом на этапе планирования проверки/А.Н.Печерская // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 6. – С. 189-193. – 0,75 печ. л.
4. Печерская, А.Н. Новые аспекты налогообложения строительных организаций/А.Н.Печерская // Бухучет в строительных организациях. – 2014. – № 7. – С. 27-36. – 0,36 печ. л.



5. Печерская, А.Н. Выявление необоснованной налоговой выгоды – опыт накапливается/А.Н.Печерская // Бухучет в строительных организациях. – 2014. – № 1. – С. 71-75. – 0,43 печ. л.

6. Печерская, А.Н. Применение концепции системы планирования выездных налоговых проверок строительными организациями/А.Н.Печерская // Бухучет в строительных организациях. – 2013. – № 1. – С. 12-24. – 0,32 печ. л.

7. Печерская, А.Н. Строительный подрядчик – иностранная компания: информация для налоговых органов/А.Н.Печерская // Бухучет в строительных организациях. – 2012. – №12. – С. 36-45. – 0,31 печ. л.

#### **Статьи и тезисы докладов в других научных изданиях**

8. Печерская, А.Н. Выявление признаков налоговых правонарушений: использование открытых источников информации/А.Н.Печерская // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 6. – С. 71-79. – 0,39 печ. л.

9. Печерская, А.Н. Использование аналитических процедур при контроле расчетов с бюджетом/А.Н.Печерская // Финансовые стратегии и модели экономического роста России: проблемы и решения. Сборник научных статей коллектива Финансового факультета, научно – педагогических работников и молодых ученых выпускающих кафедр Образовательно-научного центра «Экономика и финансы». – М.: Издательство «АУДИТОР», 2016. – С. 321-329. – 0,80 печ. л.

10. Печерская, А.Н. Аналитические процедуры осуществления внутреннего контроля расчетов с бюджетом в строительной организации/В.Б.Малицкая, А.Н.Печерская // Финансовые стратегии и модели экономического роста России: проблемы и решения. Сборник научных статей коллектива Финансового факультета, научно – педагогических работников и молодых ученых выпускающих кафедр Образовательно-научного центра «Экономика и финансы». – М.: Издательство «АУДИТОР», 2016. – С. 03-314. – 0,90 печ. л. (авт. – 0,45 печ. л.)

11. Печерская, А.Н. Наименование и тенденции развития контроля расчетов с бюджетом в организациях строительного комплекса/А.Н.Печерская // Закономерности и тенденции инновационного развития общества: сборник статей Международной научно-практической конференции (28 июня 2016 г., г. Сызрань). В 2 ч. Ч. 1 – Уфа: МЦИИ ОМЕГА САЙНС, 2016. – С. 129-135. – 0,75 печ. л.

12. Печерская, А.Н. Систематизация понятийного аппарата контроля расчетов с бюджетом как экономической категории/ В.Б.Малицкая, А.Н.Печерская // Социально-экономические проблемы инновационного развития [Текст]: материалы VI Международной научно-практической конференции преподавателей, научных работников и специалистов 26-27 марта 2015 г. – Воронеж: Научная книга, 2015. – С. 245-249. – 0,32 печ. л. (авт. – 0,16 печ. л.)

13. Печерская, А.Н. Функции и задачи контроля расчетов с бюджетом в современных условиях инновационного развития/А.Н.Печерская // Социально-экономические проблемы инновационного развития [Текст]: материалы VI Международной научно-практической конференции преподавателей, научных работников и специалистов 26-27 марта 2015 г. – Воронеж: Научная книга, 2015. – С. 323-327. – 0,32 печ. л.