

Создание и реализация деятельности службы внутреннего налогового аудита

Емельянова И.Н., к.э.н., доцент,

Филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова в г. Пятигорске, Пятигорск, Россия

Моисеенко И.А., к.э.н., доцент

Филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова в г. Пятигорске, Пятигорск, Россия

Бескорвайная Н.Н., доцент,

Волгоградский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова, Волгоград, Россия

Аннотация. Условия перехода экономики России на рыночные отношения предусматривают жесткую конкуренцию между субъектами хозяйственной деятельности. Умение выстоять и победить в этой борьбе напрямую зависит от эффективности управления предприятием, разработки грамотных управленческих решений, которые принимаются на основе качественной и объективной учетно-аналитической информации, в том числе – налогового учета.

С целью предотвращения наложения финансовых санкций в результате ошибочного расчета налогооблагаемой базы, неправильного заполнения налоговой декларации, прочих нарушений, для характеристики потенциальных возможностей дальнейшего развития и определения слабых мест в работе экономического субъекта, особо актуальными являются аудиторские проверки налоговых обязательств.

Ключевые слова: налоговый аудит, налоговые обязательства, внутренний контроль, риск - ориентированный аудит

Creation and implementation of the Internal Tax Audit Service

Emelyanova I.N., Candidate of Economics, Associate Professor Branch of Plekhanov Russian University of Economics in Pyatigorsk, Pyatigorsk, Russia

Moiseenko I.A., Candidate of Economics, Associate Professor Branch of Plekhanov Russian University of Economics in Pyatigorsk, Pyatigorsk, Russia

Beskorovaynaya N.N., Associate Professor, Volgograd Branch of Plekhanov Russian University of Economics, Volgograd, Russia

Annotation. The conditions for the transition of the Russian economy to market relations provide for fierce competition between economic entities. The ability to survive and win this fight directly depends on the effectiveness of enterprise management, the development of competent management decisions that are made on the basis of high-quality and objective accounting and analytical information, including tax accounting.

In order to prevent the imposition of financial sanctions as a result of erroneous calculation of the tax base, incorrect filling of the tax return, and other violations, to characterize the potential for further development and identify weaknesses in the work of an economic entity, audits of tax liabilities are particularly relevant.

Keywords: tax audit, tax liabilities, internal control, risk - based audit

Введение. Условия перехода экономики России на рыночные отношения предусматривают жесткую конкуренцию между субъектами хозяйственной деятельности. Умение выстоять и победить в этой борьбе напрямую зависит от эффективности управления предприятием, разработки грамотных управленческих решений, которые принимаются на основе качественной и объективной учетно-аналитической информации, в том числе – налогового учета. С целью предотвращения наложения финансовых санкций в результате ошибочного расчета налогооблагаемой базы, неправильного заполнения налоговой декларации, прочих нарушений, для характеристики потенциальных возможностей дальнейшего развития и определения слабых мест в работе экономического субъекта, особо актуальными являются аудиторские проверки налоговых обязательств.

Результаты исследования

Налоговые платежи значительным образом влияют на финансовое состояние экономического субъекта, поэтому вопрос налогообложения носит актуальный и принципиальный характер.

Контролирующие органы ответственны за пунктуальное исполнение налогоплательщиками налоговой дисциплины, правильность исчисления налогооблагаемой базы, своевременность и полноту вносимых в бюджет платежей. В своей деятельности они используют материалы аудиторских проверок, принимают к сведению вынесенные вердикты проверяющих о соблюдении налогового законодательства и исполнения налогового бремени¹.

Данный фактор способствовал тому, что аудирование налоговых обязательств стало неотъемлемой частью общего аудита предприятия и очень востребовано на рынке услуг, наравне с консалтингом.

Учитывая актуальность и значимость процедуры внутреннего аудирования, руководство любой серьезной компании считает обязательным внедрить на предприятии структурную единицу, которая бы занималась и несла ответственность за эту деятельность.

Это может быть отдел внутреннего аудита или контроля, либо контрольно-ревизионная служба – название не принципиально, главное, чтобы занималась вопросами внутреннего контроля на предприятии.

Характерно, что в настоящее время не существует нормативных документов, официально регламентирующих деятельность таких служб, их место, функциональную направленность, соотношение и коммуникативное взаимодействие с прочими подразделениями экономического субъекта².

Следует заметить, что на предприятиях при создании подразделений не всегда понимают суть данных им названий, например, очень часто отделу,

¹ Орлов Д.В. Развитие методологии и организации налогового аудита в коммерческих банках: дис. канд. экон. наук/ Д.В. Орлов. М., –2011. – 265 с.

² Кожемякина В.А. Совершенствование налогового аудита в современной России / В.А. Кожемякина // В сборнике: Актуальные проблемы развития аудита и финансового консалтинга в России. Материалы Ежегодной научно-практической конференции. – 2018. – С. 59-62.

осуществляющему внутренний контроль, присваивается название отдела внутреннего аудита. Это совершенно неправильно, так как эти два понятия имеют разную целевую установку, функции и сферу влияния.

Очень наглядно различие между этими двумя процедурами представлено в международном стандарте по аудиту 610, где внутренний аудит представляется результативным контролером за деятельностью механизма внутреннего контроля предприятия. Это значит, что первый не может исключить второй – внутренний аудит отслеживает и оценивает, а если требуется, предлагает рекомендации по улучшению внутреннего контроля в компании.

Система внутреннего контроля заключается в контроле за распределением, эффективным использованием финансовых, материально-технических ресурсов, грамотным управлением кадровым потенциалом организации и прочими фактами хозяйственной жизни, а в конечном итоге – за выполнением производственной программы.

Интересным является сравнение задач внутреннего аудита и контрольно-ревизионной службы, так как, на первый взгляд, их можно считать тождественными. Однако следует учесть, что деятельность контрольно-ревизионной службы направлена на проверку сохранности производственных запасов, финансов предприятия, проведение инвентаризационных операций. Отсюда следует, что продукт деятельности подразделения внутреннего аудита является логическим дополнением к результатам работы контрольно-ревизионной службы³.

Одним из подразделений внутреннего аудита является аудиторская деятельность в налоговой сфере, направленная на выявление и устранение ошибок, которые являются источником риска наложения налоговыми инспекторами финансовых санкций.

³ Рахманова И.И. Отражение налоговых рисков в аудиторском заключении о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций [Текст]/ И.И. Рахманова // Аудит и финансовый анализ, – 2011. – №5 – С.230– 234.

Самой оптимальной моделью функциональной иерархии, по мнению авторов, является схема подчиненности отдела аудиторскому комитету либо (если таковой не создан) – совету директоров предприятия. Если такая схема по какой-то причине невозможна, служба внутреннего аудита подчиняется по функциональному принципу, наравне с административным, генеральному директору.

В практической деятельности на российских предприятиях внутренний аудит налоговых обязательств заключается в контроле за безошибочным формированием пакета первичных документов и содержания налоговых деклараций, проверке внесения в полном объеме налоговых платежей в казну государства, т.е., лишь в области анализа процедуры налоговых расчетов.

Такая модель внутреннего аудита, характерная для отечественной надзорной системы, является несовершенной, т.к. не всегда позволяет установить нарушения, допущенные по причине позднего выявления или недооценки рисков, возникающих в связи с недоработками законодательной базы либо в ходе заключения компанией серьезных договорных контрактов.

Одним из крупных недостатков аудиторской системы РФ является отсутствие серьезной методики исследования и управленческого контроля налоговыми рисками. Также на большинстве предприятий отсутствует подразделение, которое бы выполняло эти функции – как правило, в качестве второстепенной деятельности это входит в обязанности налоговой или бухгалтерской службы хозяйствующего субъекта.

Несомненно, что налоговое подразделение обязано быть причастным к осуществлению налогового аудита, работая совместно с внутренними аудиторами, однако, эффективность такого тандема на данном этапе не имеет должной оценки. Работа двух служб в комплексе является более результативной и позволяет:

- проводить аналитику хозяйственных операций, связанных и влияющих на процесс формирования налоговых платежей, с целью повышения их

эффективности (кадровая управленческая деятельность, структурное преобразование компании и пр.);

- рационально и экономно использовать один из самых дефицитных ресурсов – временной - на основе мер, предлагаемых внутренними аудиторами и предполагающих наиболее эффективный вариант процедуры внутреннего контроля и налоговой деятельности на предприятии.

Исследования в области внутреннего аудирования налоговой сферы позволили определить основные задачи, которые приведут эту систему в соответствие с теми требованиями, которые актуальны в настоящее время:

- переход на риск-ориентировочную модель аудирования, позволяющий перевести этот вид деятельности в русло международной системы аудиторской процедуры, предусматривающий циклический подход в аудите (как в отечественной системе) с предварительным определением наиболее рискованных зон и рискованных хозяйственных операций;

- организация совместной деятельности по внутреннему налоговому аудированию службы аудита и налогового подразделения, что обеспечит соединение профессиональных навыков обеих служб и сделает значительно эффективнее процесс проверки;

- использование концепции существенности для снижения затрат, связанных со временем, по отношению к требующим особого внимания и длительного изучения элементам аудиторской выборки;

- устранение дублирования задач, функциональных обязанностей, установленных для этих структурных подразделений предприятия, обеспечение эффективной организации использования кадрового потенциала.

Риск-ориентированный аудит предусматривает исследование тех участков хозяйственной жизни и элементов отчетности, в которых проверяющее лицо предвидит риск ошибок с наибольшей вероятностью. Полный аудит проводят лишь в случаях обнаружении серьезных нарушений и фальсификаций.

При осуществлении внешнего аудирования в соответствии с законом о налоговом аудите деятельность, связанная с вопросами налогового

законодательства и налоговой практики, которая при внутреннем аудите предоставляется налоговой службой компании, относится к прочим услугам, связанным с аудиторской деятельностью.

Ниже, на рис.1 авторами предлагается схема, демонстрирующая функциональное разделение операций между подразделением внутреннего аудита и службой налогообложения субъекта хозяйствования.



Рис.1 – Распределение обязанностей службы внутреннего аудита и отдела налогообложения в ходе осуществления внутреннего аудита налоговых обязательств

В некоторых случаях к проведению аудита могут быть подключены лица, работающие в бухгалтерии и отвечающие за методологическую разработку учетных документов, применяемых на предприятии ⁴.

⁴ Хахонова Н.Н. Методологические аспекты организации и проведения аудита. Учеб. пособие. - Ростов-на-Дону, РГЭУ «РИНХ», – 2009. – 206 с.

Как уже подчеркивалось выше, необходимо исключить случаи дублирования контроля процесса налогообложения двумя структурами. Деятельность каждого подразделения должна ориентироваться на ту сферу, в которой она наиболее компетентна, с последующим объединением результатов проверок в единый, полноценный комплексный отчет.

Установление схемы подчиненности аудиторского подразделения, его организационно-коммуникативные связи регламентируются внутренними документами предприятия. В них оговариваются полномочия данной службы по отношению к иным структурным единицам при осуществлении внутреннего аудита. Особым пунктом положений о подразделениях внутреннего аудита и отдела налогового учета или бухгалтерии должны быть выделены обязательства о взаимном сотрудничестве, в том числе, это должно найти отражение в должностных инструкциях отдельных работников данных отделов.

Должностная инструкция работника отдела по внутреннему контролю должна содержать перечень обязанностей, полномочий, квалификационных требований к работнику, занимаемому эту должность, его права, меры ответственности и формы поощрения. Большое значение имеет четкое разграничение функций между причастными к внутреннему аудиту участниками, закрепление за ними конкретных операций, касающихся: качественной подготовки налоговых материалов, подлежащих проверке; деятельности по установлению областей учета или процессов с наибольшей вероятностью рисков; консультаций в налоговой сфере и других аналогичных направлений. Такая функциональная разбивка четко определяет задание каждого отдела и конкретного сотрудника, является залогом добросовестного выполнения операций на каждом проверочном этапе, а в конечном итоге – способствует проведению качественного, результативного аудита с последующим принятием обоснованных и эффективных решений. Более того, между структурами, осуществляющими внутреннюю проверку, работа будет строиться на партнерских началах, исключая нездоровую конкуренцию, отрицательно влияющую на деятельность всей компании. На рис.2

разработчиком размещены пункты, которыми он предлагает дополнить перечень функциональных обязанностей и квалификационных требований, предъявляемых к сотруднику отдела внутреннего аудита в сфере налогообложения.

п. 5.1. Ведущий специалист Службы внутреннего аудита должен знать

- бухгалтерский и налоговый учет, законодательство в области бухгалтерского, налогового (в т.ч. международного) учета и аудита;
- основы налоговой системы, порядок исчисления и уплаты всех видов налогов.
- порядок налогового учета всех

п. 2.1. На ведущего специалиста Службы внутреннего аудита возлагаются следующие функциональные

- участие в подготовке рекомендаций по налоговым вопросам, входящим в компетенцию Службы внутреннего аудита;
- сбор информации для оценки системы налогового контроля, администрирования и управления налоговыми рисками;
- участие в экспертизе договоров и различного рода документации в системе электронного документооборота «Directum» на предмет соответствия форм договоров и документального оформления операций требованиям бухгалтерского и налогового законодательства;
- подготовка и осуществление проверки соответствия системы бухгалтерского и налогового учета и отчетности законодательству и внутренним процедурам;
- участие в подготовке Аудиторских Отчетов по результатам проведенных работ и предложению рекомендаций по совершенствованию систем бухгалтерского и налогового процессов;
- подготовка методологической основы и методики проведения налогового аудита;
- поддержка проведения внешнего бухгалтерского (финансового) и налогового аудита;
- регулярное отслеживание и внедрению лучших практик в области внутреннего аудита, в частности налогового аудита.

Рис. 2 – Фрагмент дополнений по налоговому аудиту к должностной инструкции внутреннего аудитора

Очень важно, чтобы специалист отдела внутреннего аудита был компетентен в вопросах налоговой политики и законодательства, знаком со стратегической линией и утвержденной нормативной документацией предприятия в данной области, планом оптимизации налоговых платежей.

Деятельность подразделения внутреннего аудирования прочно увязана с работой многих других структур хозяйствующего субъекта. К ним относятся управленческая служба, отделы внутреннего учета и налогового контроля. Это подтверждает необходимость создания четкой управленческой системы на предприятии, обеспечивающей его стабильную и перспективную деятельность, исключая нарушения и штрафные санкции со стороны фискальных органов, предупреждающую риски аналитику хозяйственных операций и статей отчетности, дающую возможность принимать обоснованные решения для дальнейшего наращивания потенциала компании. Одним из важных и значимых звеньев такого механизма является подразделение внутреннего аудита.

У авторов вызывает сомнение необходимость предоставления проверяющим в процессе аудита консультаций по налоговой тематике бухгалтерским структурам, так как после этого теряется смысл дальнейшей проверки – аудитор вынужден давать оценку своим же рекомендациям, что исключает объективность его суждений.

Следовательно, предоставление консультационных услуг бухгалтерам в области налоговых обязательств должно быть вменено в обязанности отдела методической поддержки бухгалтерского учета.

Подводя итоги серьезного и тщательного исследования категории внутреннего аудита, авторы приходят к следующим выводам. Деятельность по осуществлению внутреннего аудита становится все более актуальной и востребованной. Собственники и руководители компаний считают важной и необходимой задачей создание подразделений, осуществляющих внутреннее аудирование, четко осознавая, что в современных условиях главная задача заключается не в умении избегать риски, а предвидеть их и стремиться максимально снизить. Решение такой проблемы является одним из основных направлений деятельности внутреннего аудита. Еще одно его назначение – постоянный, своевременный и действенный контроль за достоверностью отчетной информации в том числе, в сфере налоговых обязательств. Не менее важной функцией выступает деятельность по предотвращению

противозаконных действий персонала, а также, по внедрению корпоративной бизнес-этики, которая строится на правовой основе.

Библиографический список

1. Кожемякина В.А. Совершенствование налогового аудита в современной России / В.А. Кожемякина // В сборнике: Актуальные проблемы развития аудита и финансового консалтинга в России. Материалы Ежегодной научно-практической конференции. – 2018. – С. 59-62.

2. Орлов Д.В. Развитие методологии и организации налогового аудита в коммерческих банках: дис. канд. экон. наук/ Д.В. Орлов. М., – 2011. – 265 с.

3. Приходько В.В. Методические аспекты аудита расчетов с бюджетом по налогам и сборам / В.В. Приходько // В сборнике: Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России. Сборник статей по материалам IX Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых. Под общ. ред. М.Ф. Сафоновой; отв. за вып. С.А. Макаренко. – 2018. – С. 131-134.

4. Рахманова И.И. Отражение налоговых рисков в аудиторском заключении о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций [Текст]/ И.И. Рахманова // Аудит и финансовый анализ, – 2011. – №5 – С.230– 234.

5. Хахонова Н.Н. Методологические аспекты организации и проведения аудита. Учеб. пособие. - Ростов-на-Дону, РГЭУ «РИНХ», 2009. – 206 с.

References

1. Kozhemyakina V.A. Improving tax audit in modern Russia / V.A. Kozhemyakina // In the collection: Actual problems of the development of audit and financial consulting in Russia. Materials of the Annual scientific and Practical Conference. – 2018. – pp. 59-62.

2. Orlov D.V. Development of methodology and organization of tax audit in commercial banks: dis. candidate of Economic Sciences/ D.V. Orlov. M., – 2011 – 265 p.

3. Prikhodko V.V. Methodological aspects of the audit of calculations with the budget for taxes and fees / V.V. Prikhodko // In the collection: Problems and prospects of development of economic control and audit in Russia. Collection of articles based on the materials of the IX All-Russian Scientific and Practical Conference of young scientists. Under the general editorship of M.F. Safonova; rel. for the issue of S.A. Makarenko. – 2018. – pp. 131-134.

4. Rakhmanova I.I. Reflection of tax risks in the auditor's report on the reliability of accounting (financial) statements of organizations [Text]/ I.I. Rakhmanova // Audit and Financial analysis, – 2011. – № 5-pp. 230-234.

5. Khakhonova N.N. Methodological aspects of the organization and conduct of the audit. Study guide. – Rostov-on-Don, RSEU «RINH», 2009. – 206 p.