

УДК 657.6

**Семейкина Мария, Буркаева Екатерина,**  
*студентки 4 курса специальности «Экономическая безопасность»  
ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва»*

**Емелин Владимир Николаевич,** *к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета,  
анализа и аудита ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет  
им. Н.П. Огарёва»*

## **НАЛОГОВЫЙ АУДИТ И ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ**

**Аннотация:** Статья посвящена рассмотрению налогового аудита как со стороны системы внутреннего контроля, так и внешнего аудита. В рамках данной статьи определены основные этапы проведения аудита, а также проверяется налоговая отчетность и правомерность налоговых льгот. В статье анализируются сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок за 2014 год. В ней также выделены проблемы налоговых аудиторских проверок и даны рекомендации и предложения по их усовершенствованию.

**Ключевые слова:** налоговый аудит, система внутреннего контроля, внешний аудит, налоговая отчетность, налоговый учет, аудитор, камеральная проверка, выездная проверка.

**Summary:** Article is devoted to consideration of tax audit as from system of internal control, and external audit. Within this article the main stages of carrying out audit are defined, and also the tax reporting and legitimacy of tax privileges is checked. In article data on the organization and carrying out cameral and exit checks for 2014 are analyzed. In it problems of tax audit inspections are also allocated and recommendations and offers on their improvement are made.

**Keywords:** tax audit, system of internal control, external audit, tax reporting, tax accounting, auditor, cameral check, exit check.

В соответствии с Федеральным законом "Об аудиторской деятельности" существуют категории хозяйствующих субъектов, для которых аудит является обязательным. Аудит предполагает независимую проверку бухгалтерской

(финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Налоговый аудит как отдельный вид аудита этим Законом не выделяется, но он является составной частью аудита. Кроме того, экономические субъекты часто заинтересованы проверять налоговый учёт и налоговую отчетность перед очередной проверкой со стороны ФНС. Поэтому, для снижения налоговых рисков организации, проведение налогового аудита представляется актуальным. [4]

Аудит налогов может проводиться аудиторской организацией в рамках специального задания по рассмотрению налоговых отчетов с целью выражения независимого мнения о степени достоверности и соответствия нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды.

Аудит налоговой отчетности необходим в целях определения:

- правильности исчисления применимых к деятельности компании налогов;
- состояния обязательных выплат на текущий период;
- правомерности использования налоговых льгот;
- степени соответствия системы ведения налогового учета требованиям законодательства;

Проведение налогового аудита предполагает несколько этапов:

- 1) экспертиза системы налогообложения;
- 2) экспертиза учетной политики для целей налогообложения;
- 3) проверка правильности исчисления налогов и осуществления выплат;
- 4) составление отчета с описанием ошибок, выявленных в ходе проверки, и формулировка предложений по их устранению;

Налоговый аудит осуществляется, как системой внутреннего контроля, так и внешнего аудита.

Внутренний контроль и аудит на предприятиях являются важнейшей частью современной системы управления ими.

Каждое предприятие должно самостоятельно организовывать систему налогового учета, закрепив ее положения в учетной политике для целей налогообложения.

Предварительная оценка существующей системы налогообложения включает:

- общий анализ и рассмотрение элементов системы налогообложения экономического субъекта;
- определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели;
- проверку методики исчисления налоговых платежей;
- правовую и налоговую экспертизу системы хозяйственных взаимоотношений;
- оценку документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов;
- предварительный расчет налоговых показателей экономического субъекта.

Выполнение данных процедур позволит рассмотреть такие существенные факторы, как специфика основных хозяйственных операций в организации и существующие объекты налогообложения, соответствие применяемого организацией порядка налогообложения нормам действующего законодательства, оценка уровня налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений экономического субъекта.

Проверка и доказательство верности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды при внешнем аудите может проводиться как по всем налогам и сборам, так и по отдельным их видам. Налоговая отчетность, которая предоставляется по установленным формам (налоговые декларации, расчеты по налогам, справки об авансовых платежах) и правомерность использования налоговых льгот должны проверяться при проведении аудита.

Сведения, содержащиеся в налоговой отчетности, проверяются и анализируются путем их сопоставления с данными синтетических и аналитических регистров бухгалтерского учета и отчетности. Аудиторская

организация имеет право проверять первичные документы проверяемого экономического субъекта, получать разъяснения от руководства о показателях и методиках, положенных в основу налогового расчета, а также наблюдать за процессом проведения инвентаризации и участвовать в осмотре объектов, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода или являющихся объектом налогообложения.

В рамках аудиторской проверки часть информации по налогам аудитор получает при проверке затрат, расчетов с поставщиками и покупателями, финансовых результатов. При анализе системы налогового учета аудитору необходимо установить правильность определения налоговых баз и составления налоговых деклараций, точность расчетов сумм налогов, подлежащих к уплате. А для этого необходимо проверить наличие всех необходимых первичных документов, договоров по различным финансово-хозяйственным операциям, а также соответствие указанных в расчетах данных данным бухгалтерского учета и подтвердить соответствие финансовых и хозяйственных операций действующему налоговому законодательству.[3]

В целях избежания арифметических погрешностей рекомендовано проводить по каждому расчету сверку данных бухгалтерского учета, на основании которых составлен расчет. И еще проверяется оперативность представления налоговых деклараций и расчетов, своевременность уплаты налогов.

Полученную в процессе выяснения информацию аудитор регистрирует в собственных рабочих документах, выявляет значимость погрешностей и их воздействие на правдивость отчетности, при надобности корректирует план проверки.

Предварительно ознакомившись, аудитору необходимо составить мнение об особенностях системы налогообложения клиента и поэтому он начинает с аудита налоговой отчетности. Целью данной проверки является выражение мнения о достоверности налоговой отчетности и соответствия во всех существенных аспектах законодательным нормам. А вот что касается задачи,

то здесь необходимо подобрать достаточные аудиторские подтверждения о достоверности налоговой отчетности.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за соблюдение действующего налогового законодательства, полноту, точность отражения налогооблагаемых показателей и налогов, а также за полноту и своевременность уплаты налогов в бюджет.

При подготовке рекомендаций и предложений аудиторская организация должна соблюдать принцип осторожности суждений и выводов, сообщая о налоговых рисках, которые могут возникнуть у аудируемого лица при решении вопросов, недостаточно освещенных в действующем законодательстве. Любые рекомендации и расчеты, сделанные аудиторской организацией, должны содержать ссылки на действующие нормативные документы.

При проведении налогового аудита следует рассматривать сначала, осуществляется ли деятельность клиента в соответствии с установленными нормативными актами, пока не получены доказательства противного. Вместе с тем аудиторская организация должна проявить некоторый профессиональный скептицизм в отношении рассматриваемых документов, учитывая вероятность нарушений налогового законодательства экономическим субъектом. [1]

Аудитору необходимо установить, какие полномочия предоставлены руководителю проверяемой организации собственниками по распределению прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль, ознакомиться с приказами, касающимися данного вопроса.

Результатом аудита налогового учета является:

- подтверждение правильности и обоснованности расчетов по налоговым обязательствам организации за определенный период
- оценка метода, применяемого при расчете налогов в спорных ситуациях
- анализ организации раздельного учета по НДС и разработка методик по оптимизации налогообложения НДС
- анализ существующей методики оценки остатков незавершенного производства и готовой продукции

— подготовка рекомендаций по разделению рекламных расходов на нормируемые и ненормируемые и другое.

К сожалению, следует отметить, что экономические субъекты предпринимают недостаточно мер для сокращения нарушений в сфере налогообложения. Об этом свидетельствуют результаты проверок налоговых органов.

Таблица 1. - Сопоставление сведений об организации и проведении камеральных и выездных проверок за 2014 год.

Всего по России	Количество, единиц		Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), тыс. рублей	
	01.01.2014	01.01.2015	01.01.2014	01.01.2015
Камеральные проверки	34 190 579	32 870 049	51 597 451	56 543 326
из них выявивших нарушения	1 764 934	1 964 881	X	X
Пени за несвоевременную уплату налогов, взносов, сборов и штрафные санкции по результатам проверок соблюдения банками требований, установленных статьями 46, 60, 76, 86 НК РФ	X	X	60 672 824	65 620 416
Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой	39 770	34 246	278 550 747	288 345 570
из них: выявившие нарушения	39 315	33 828	X	X
проверки организаций	33 204	29 459	269 278 801	279 585 402
из них: выявившие нарушения	32 807	29 079	X	X
проверки индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой	6 566	4 787	9 271 946	8 760 168
из них: выявившие нарушения	6 508	4 749	X	X
Выездные проверки физических лиц (за исключением индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой)	1 560	1 512	2 257 267	2 604 208
из них: выявившие нарушения	1 517	1 487	X	X
Всего - выездные проверки организаций и физических лиц	41 330	35 758	280 808 014	290 949 778
из них: выявившие нарушения	40 832	35 315	X	X

Проведение камеральной налоговой проверки регламентируется статьей 88 НК РФ.

Одной из форм налогового контроля является камеральная налоговая проверка (абз. 2 п. 1 ст. 82, п. 1 ст. 87 НК РФ). Целью камеральной проверки

является выяснение, соблюдает ли налогоплательщик законодательство о налогах и сборах (п. 2 ст. 87 НК РФ) [2]

По данным статистики видно, что число камеральных проверок к январю 2015 года снизилось на 1320530 ед. В ходе камеральных проверок дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени) в 2015 составляет 56 543 326 тыс. рублей, что на 4945875 тыс. рублей больше, чем в 2014 году.

Если в ходе камеральной проверки выявлены ошибки, расхождения или несоответствие сведений, налоговый орган сообщает об этом налогоплательщику с требованием представить пояснения и/или внести исправления в налоговую декларацию.

Поэтому, что касается выявленных нарушений, то они значительно возросли. Так в 2014 году число выявивших нарушений составляло 1 764 934 ед., а уже к 2015 году они увеличились на 199947 ед.

Дополнительно начислено платежей при проведении камеральных проверок на 2014 год составило 51597451 тыс. рублей, что на 4945875 тыс. руб. меньше, чем в 2015 году.

Если камеральные проверки – это повседневная работа инспекторов, то выездная проверка – особое мероприятие, проводимое по распоряжению руководителя (заместителя руководителя) инспекции ФНС или территориального органа государственного внебюджетного фонда. Выездная проверка, как правило, проводится по местонахождению налогоплательщика (страхователя). Если у налогоплательщика (страхователя) отсутствует возможность предоставить помещение для выездной проверки, выездная проверка может проводиться по месту нахождения проверяющего органа.

Количество выездных проверок организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой также снизилось на 5524 ед., и в 2015 году составляет 34246 ед.

Эффективности от выездных налоговых проверок стало больше, а вот самих проверок - меньше. Это - результат серьезной аналитической работы, которая предшествует выездным проверкам.

Если раньше проверялся каждый десятый налогоплательщик, то теперь проверками охвачен только 1 налогоплательщик из 100.

Число выявившихся нарушений, в свою очередь, наоборот снизилось к 2015 году и составляет 33 828ед., что на 5487ед. меньше, чем в 2014 году.

Дополнительно начислено платежей при проведении выездных проверок организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой на начало 2015 года составляет 288345570 тыс. руб., что на 9794823 тыс. руб. меньше по сравнению с 2014 годом.

Если из выездных проверок, рассмотреть проверки только организаций, то заметим снижение на 5524 ед., поэтому данный показатель к 2014 году составит 34246 ед. Выявленные нарушения, обнаруженные в организациях за 2014 год – 32807 ед., они уменьшились на начало 2015 года на 3728 ед. Число проверок индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой незначительно, но снизилось к 2015 году на 1779 ед.

Количество выездных проверок физических лиц по сравнению с другими проверками значительно меньше. Так в 2014 году они составляли 1560 ед., а к 2015 году их число снизилось на 48 ед. Из них: выявившие нарушения 1517 ед. на начало 2014 года, т.е. их число уменьшилось на 30 единиц. [5]

Если в течение 10 дней после проведения камеральной проверки были выявлены нарушения, то обязательно надо оформить акт проверки. Акт составляется в течение 20 дней, нарушения были выявлены в процессе проверки контролируемых сделок. По результатам выездной проверки акт составляется в течение двух месяцев после ее завершения, причем как в случае выявления нарушений, так и при их отсутствии.

Это свидетельствует о более тщательном сборе налоговыми органами доказательственной базы по нарушениям, а также улучшении качества подготовки и проведения контрольных мероприятий.

Налоговая составляющая аудита слабо регламентирована действующими нормативными документами. Не урегулирован ряд существенных вопросов, определяющих технологию налогового аудита,



отсутствуют четкие рамки налоговой составляющей аудита. Отсутствуют методические разработки по организации и проведению налогового аудита. Все это придает достаточную актуальность разработке правовых, методологических и методических основ налогового аудита.

В отечественной практике еще не решен ряд организационных и методических вопросов аудиторской проверки налоговой отчетности; не определена сущность аудита налоговой отчетности, его цель, задачи, принципы проведения, критериальная область оценки. Нет и единообразия в подходах к проведению проверки налоговой отчетности, отсутствует описание этапа планирования, проверка расчетов по налогам и сборам рассматривается с позиций аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для качественного проведения налогового аудита организаций, необходима методика, включающая теоретические и практические основы аудита налогообложения и учитывающая специфику деятельности аудируемого хозяйствующего субъекта, а также особенности налогообложения.

В современных условиях для того, чтобы в организации была эффективная система налогообложения необходимо проводить налоговый аудит, что и показал нам, проведенный анализ.

### **Библиографический список**

1. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) "Об аудиторской деятельности". Режим доступа:  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/)

2. Налоговый Кодекс Российской Федерации от 16.07.1998. Режим доступа:  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/)

3. «Корпоративный менеджмент» — независимый проект. Режим доступа:  
<http://cfin.ru>

4. [https://ru.wikipedia.org/wiki/Налоговый\\_аудит](https://ru.wikipedia.org/wiki/Налоговый_аудит)

5. Федеральная налоговая служба. Режим доступа:  
[https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/desk\\_audits/](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/desk_audits/)