

Внутрифирменный стандарт налогового аудита

В статье рассматривается внутрифирменный стандарт аудиторской деятельности по проверке правильности исчисления налоговой базы и величины налога на доходы физических лиц. Приведены структура и основные элементы стандарта.

В российской аудиторской практике наиболее востребованными аудиторскими услугами являются налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним", утвержденное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 18.03.1999, протокол № 2 (далее – Стандарт), определяет, что аудиторская организация может разрабатывать внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности (далее – ВСАО) на каждый вид услуг. При их разработке следует исходить из конкретного вида услуг или заданий, частоты и объема их выполнения, а также из профессиональных и материально-технических возможностей аудиторской организации.

При оказании сопутствующих услуг и специальных заданий аудиторские организации должны соблюдать основные требования, которые предъявляются к проведению аудита:

- определять уровень существенности, где это возможно;
- оказывать услуги на основе подготовленного задания, в котором в письменном виде сформулированы основные вопросы, требующие решения, необходимые для его выполнения источники информации и перечень рабочих документов аудитора, создаваемых при выполнении услуги, задания (примерная форма задания приведена в Стандарте);
- планировать, документировать процесс оказания услуги, задания и четко разграничивать исполнительские функции и ответственность лиц, выполняющих данные виды работ;
- обеспечивать контроль качества выполненных услуг, привлекать и использовать работу экспертов в соответствии с требованиями аудиторских стандартов;
- предусматривать типовые формы отчетности по наиболее часто выполняемым услугам и применять их на постоянной основе.

Согласно Стандарту аудиторские фирмы (аудиторы) имеют право оказывать экономическому субъекту услуги и проводить специальные задания по контролю начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей, а также по составлению налоговых деклараций. Причем первая категория услуг является совместимой с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, а вторая – несовместимой. Поэтому при проведении налогового аудита и других сопутствующих аудиту услуг по налоговому вопросу аудиторская организация должна четко разделять данные услуги по совместимости и проведение аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации (протоколом от 11.07.2000 № 1) утверждена методика аудиторской деятельности, связанная с налоговыми вопросами экономических субъектов, являющихся клиентами аудиторской организации "Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами" (далее – Методика), основные положения, рекомендации и установки которой носят рекомендательный характер для всех аудиторских организаций при проведении налогового аудита и оказании других сопутствующих услуг по налоговым вопросам. Согласно п. 2.1 Методики под налоговым аудитом понимается выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды. В Методике приводится примерный перечень аудиторских заданий по выполнению налогового аудита и сопутствующих услуг по налоговым вопросам, которые могут быть поручены аудиторской организации.

В соответствии с п. 2.9 Методики налоговый аудит может осуществляться в несколько этапов, которые необходимо учитывать при разработке ВСАО.

На этапе предварительной оценки системы налогообложения экономического субъекта проводятся:

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

На этапе проверки и подтверждения правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов производятся:

- проверка налоговой отчетности, представленной экономическим субъектом;
- оценка правомерности использования налоговых льгот.

При разработке ВСАО необходимо также указать источники информации, которыми могут быть налоговые декларации, налоговые учетные регистры, бухгалтерские расчеты по налогам, первичные документы, регистры синтетического и аналитического учета, финансовая (бухгалтерская) отчетность. Аудиторы, выполняющие данные задания, должны обладать высокой степенью компетентности в вопросах налогового,

правового, бухгалтерского законодательства, поэтому следует привести соответствующую нормативно-правовую базу.

Согласно п. 3.2 Методики общение с налоговыми органами в ходе и по результатам налогового аудита осуществляется:

- при обращении к налоговым органам с целью получения аудиторских доказательств при выполнении специального аудиторского задания;
- для получения разъяснений по актам проверок, проведенных налоговыми органами в отношении проверяемого экономического субъекта;
- при оказании консультаций (юридических, бухгалтерских, налоговых и др.) экономическому субъекту в спорах с налоговыми органами;
- в других необходимых случаях.

Указанный перечень случаев общения с налоговыми органами является открытым и может быть расширен во ВСаО при условии их непротиворечивости действующему законодательству Российской Федерации.

Налоговые органы не обязаны давать ответы на обращения и запросы аудиторской организации. В свою очередь, аудиторская организация не обязана знакомить налоговые органы с результатами своей работы, если иное не предусмотрено российским законодательством. Перечень вопросов, с которыми аудиторская организация обращается в налоговые органы, не ограничивается информацией о руководстве экономического субъекта. Запросы в налоговые органы могут быть как в устной, так и в письменной форме. Предоставленные налоговыми органами по запросам аудиторской организации разъяснения должны быть оценены с точки зрения их достаточности, компетентности и правомочности лица, их подписавшего. Кроме того, они должны дополняться доказательствами из других доступных аудиторской организации источников.

На практике возникают случаи, когда налоговые органы отказываются предоставлять аудиторской организации информацию по запросу. Тогда аудиторская организация должна оценить степень влияния отсутствия таких разъяснений на выводы, которые будут сделаны по результатам налогового аудита. Если степень этого влияния велика, то необходимо сделать оговорку об этом факте в отчете (заключении), предоставляемом экономическому субъекту. Однако, если руководством экономического субъекта отказано в необходимых разъяснениях в ходе проведения налогового аудита, аудиторской организацией это должно рассматриваться как ограничение объема аудита, что впоследствии приведет к подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Нередки ситуации, когда экономический субъект возражает против актов налоговых органов. В таких ситуациях аудиторской организации следует рассмотреть:

- не противоречит ли акт налоговой проверки и решение налоговых органов действующему законодательству;
- соответствуют ли указанные в акте нарушения фактическим обстоятельствам дела;
- соответствуют ли примененные санкции выявленным нарушениям;
- существуют ли иные обстоятельства, свидетельствующие в пользу экономического субъекта, которые не были учтены в ходе налоговой проверки.

В соответствии с нормами российских правил (стандартов) ответственность сторон (экономического субъекта и аудиторской организации) при проведении налогового аудита разграничивается. Данное положение должно быть отражено и во ВСаО.

При подготовке ВСаО по налоговому аудиту следует сформировать рабочие документы аудитора. Поскольку начисление налогов поддается алгоритмизации, представляется целесообразным на каждый вид налога иметь рабочий документ табличной формы, основные показатели которых должны включать учетные записи и показатели (обороты и сальдо по счетам), увеличивающие или уменьшающие налогооблагаемую базу для определения налогооблагаемой базы отдельно по каждому виду налога, а также ставки налогов, арифметические расчеты налогов и др.

В таблице приведена предлагаемая структура элементов ВСаО по налоговому аудиту, а также соответствующая нормативная база.

Таблица 1

Структурные элементы ВСаО по налоговому аудиту

Элемент ВСаО	Содержание положений ВСаО	Нормативная база
Введение (общая часть)	Область применения, разграничение ответственности, определение условий совместимости (несовместимости) с аудитом бухгалтерской финансовой отчетности	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним"
Цели, принципы и условия заданий	Цели проведения, состав пользователей, содержание задания, описание источников информации, сроков и объема аудиторских процедур и др.	Правило (стандарт) № 2. Документирование аудита, правило (стандарт) № 3. Планирование аудита, правило (стандарт) № 12. Согласование условий проведения аудита, правило

Элемент ВСАО	Содержание положений ВСАО	Нормативная база
		(стандарт) № 14. Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита, правило (стандарт) № 15. Понимание деятельности аудируемого лица
Методика	Перечень аудиторских процедур, аудиторских доказательств, рабочие документы аудитора	Правило (стандарт) № 4. Существенность в аудите, правило (стандарт) № 5. Аудиторские доказательства, правило (стандарт) № 17. Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях
Общение с налоговыми органами	Перечень вопросов, виды и формы общения	Правило (стандарт) № 18. Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников
Общение с клиентом	Перечень обсуждаемых вопросов, порядок решения спорных ситуаций	Правило (стандарт) № 22. Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника, правило (стандарт) № 23. Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица
Оформление результатов, отчет	Форма и содержание итоговых документов, отчета, порядок его представления	Правило (стандарт) "Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям"*
Приложения	Формы типовых запросов, тесты, расчетно-аналитические таблицы и пр.	

* Утверждено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 20 октября 1990 г., протокол № 6.

Ниже приводится рекомендуемый внутренний стандарт "Методика аудиторской проверки статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности "Задолженность по налогам и сборам (налог на доходы физических лиц)*", составленный в соответствии с рассмотренными условиями (далее – Внутренний стандарт).

Бланк или угловой штамп
аудиторской организации
Логотип, фирменное наименование
Утверждающая надпись,
дата, подпись руководителя

ВНУТРЕННИЙ СТАНДАРТ

"Методика аудиторской проверки статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности "Задолженность по налогам и сборам (налог на доходы физических лиц)"

Номер (индекс, код)

Разработчик (департамент, отдел, сотрудник)
Дата разработки

Структура документа

1. Общие положения
 - 1.1. Цель и основания разработки стандарта
 - 1.2. Необходимость использования стандарта
 - 1.3. Сфера применения стандарта
 - 1.4. Взаимосвязь с другими стандартами
 - 1.5. Преемственность с ранее действовавшими нормативными документами и внутренними стандартами
 - 1.6. Срок действия
2. Основные понятия и определения
3. Сущность внутреннего стандарта
 - 3.1. Основные требования
 - 3.2. Методология решения указанной проблемы
4. Нормативные акты, используемые при аудите
5. Приложения
 - 5.1. Макеты рабочих документов
 - 5.2. Вопросы и тесты
 - 5.3. Аудиторские процедуры

1. Общие положения

- 1.1. Цель и основания разработки стандарта.

Целью аудита расчетов с бюджетом по налогу на доходы физических лиц является выражение мнения аудитора о достоверности сальдо по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на доходы физических лиц" в финансовой (бухгалтерской) отчетности, проверка законности операций по НДФЛ. Настоящая методика проведения аудита расчетов с бюджетом по НДФЛ разработана в соответствии с:

- Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности";
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696 (с изменениями от 04.06.2003 № 405 и от 25.08.2006);
- другими внутренними аудиторскими стандартами;
- НК РФ (глава 23).

1.2. Необходимость использования стандарта.

Необходимость использования стандарта обусловлена:

- определением единых принципов и подходов к проведению аудита расчетов с бюджетом по НДФЛ;
- установлением минимальных обязательных требований к аудиту расчетов с бюджетом по НДФЛ;
- осуществлением внутрифирменного контроля аудиторской деятельности;
- установлением единых правил проверки соблюдения налогового законодательства и составления налоговой отчетности.

1.3. Сфера применения стандарта.

Настоящий стандарт может быть использован при комплексной аудиторской проверке, при тематической проверке достоверности сальдо счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" и при экспертной проверке расчетов по оплате труда и налогообложения доходов физических лиц.

1.4. Взаимосвязь с другими стандартами. Стандарт применяется с учетом требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, а также прочих внутрифирменных стандартов аудиторской организации.

1.5. Преемственность с ранее действовавшими нормативными документами и внутренними стандартами.

Стандарт разработан впервые.

1.6. Срок действия.

Стандарт имеет бессрочный характер. Изменения в стандарт вносятся в соответствии с изменениями законодательства.

2. Основные понятия и определения

(Приводятся аудиторской организацией самостоятельно в соответствии с требованиями налогового законодательства и правилами составления отчетности по НДФЛ).

3. Сущность внутреннего стандарта

3.1. Основные требования.

При проведении аудита расчетов с бюджетом по НДФЛ следует выполнять следующие требования:

- придерживаться цели аудиторской проверки – подтвердить достоверность статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности "Задолженность по налогам и сборам";
- руководствоваться общими принципами аудита;
- выполнить аудиторское задание качественно и своевременно, руководствуясь общим планом и программой аудита;
- использовать для тестирования организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля типовые тесты (вопросник);
- использовать общепринятые приемы и процедуры аудита;
- использовать в качестве аудиторских доказательств учетные документы, бухгалтерскую, налоговую отчетность и прочую информацию;
- придерживаться принципа объективности, руководствуясь нормативными документами по учету расчетов с бюджетом по НДФЛ;
- оформлять результаты аудита в форме типовых рабочих документов;
- разработать рекомендации относительно внесения корректировок в расчеты с бюджетом по НДФЛ и уточнения сумм налоговых платежей (в случае выявления нарушений в расчетах).

(При определении требований к проведению аудита могут быть даны ссылки на другие внутрифирменные стандарты аудита).

3.2. Методология решения указанной проблемы.

3.2.1. Методика аудита приводится в форме общего плана и программы проведения аудиторской проверки расчетов с бюджетом по НДФЛ. Методика аудита включает этапы и последовательность проведения аудита, определение характера проверки каждого участка бухгалтерского учета и налогообложения доходов и перечня используемых аудитором процедур.

3.2.2. Общий план и программа проведения аудиторской проверки статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности "Задолженность по налогам и сборам (налог на доходы физических лиц)" разработаны в соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 3 "Планирование аудита", утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696, и внутрифирменным стандартом аудита "Планирование аудита".

4. Нормативные акты, используемые при аудите

5. Приложения

Общий план аудиторской проверки согласно Внутреннему стандарту включает наименования работ, периоды их проведения и фамилии исполнителей. Кроме того, в нем указываются название проверяемой организации, общий период аудита, состав аудиторской группы, планируемый аудиторский риск и планируемый уровень существенности. Программа аудиторской проверки включает ряд аудиторских процедур, с помощью которых осуществляется проверка:

- наличия документов, подтверждающих право на налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц;
- формирования налогооблагаемой базы по НДФЛ;
- документального оформления формирования налогооблагаемой базы по НДФЛ;
- правильности применения налоговых ставок по НДФЛ по отдельным видам доходов;
- правильности ведения налогового учета расчетов с бюджетом по НДФЛ;
- правильности организации синтетического учета расчетов с бюджетом по НДФЛ;
- полноты и своевременности перечисления НДФЛ в бюджет;
- отчетности по налогу на НДФЛ.

В приложениях к Внутреннему стандарту приводятся макеты следующих рабочих документов аудитора:

- аудит документального оформления предоставления налоговых вычетов по НДФЛ;
- аудит налогооблагаемой базы и величины НДФЛ;
- аудит налогообложения доходов по договорам купли-продажи;
- аудит оформления первичных учетных документов по учету доходов, облагаемых НДФЛ;
- свод нарушений, выявленных в результате формальной проверки первичных учетных документов;
- свод нарушений, выявленных в ходе арифметической проверки первичных документов;
- схема аудита синтетического и аналитического учета;
- ведомость аудита организации синтетического учета расчетов с бюджетом по НДФЛ;
- результаты проверки тождественности остатков и оборотов в регистрах синтетического и аналитического учета;
- сводная ведомость исправления выявленных нарушений;
- свод рекомендаций, разработанных по результатам аудита.

В заключение отметим, что, приступая к проверке по Внутреннему стандарту, аудитор должен убедиться в наличии оправдательных документов для применения налоговых вычетов по НДФЛ в соответствии со ст. 218 НК РФ. Установленные стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику одним из налоговых агентов, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты. Отсутствие этих документов свидетельствует о несоблюдении налогового законодательства и неправомерности применения налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц. При наличии оправдательных документов их перечень, суммы вычетов по данным бухгалтерского учета экономического субъекта и суммы вычетов по данным аудитора заносятся в рабочий документ "Аудит документального оформления предоставления налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц".

С.П.Суворова,
кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой
А.М.Ковалева,
старший преподаватель
Кафедра управленческого учета и аудита Орловского государственного
института экономики и торговли

Источник: Аудиторские ведомости, 2006, № 11