

УДК: 336.02

Узакбаева А.Т., Турсунбаева Г.С.

*ИГУ им. К. Тыныстанова*

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО АУДИТА В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

*В статье рассматривается совершенствование налогового аудита в предприятиях. В условиях финансового кризиса резко возросла необходимость в повышении эффективности управления организацией, много внимания уделяется разработке мероприятий, направленных на повышение эффективности управления. В решении данных вопросов призваны помочь аудиторские организации, которые оказывают аудиторские услуги, привлекая независимых компетентных специалистов в области бухгалтерского учета, аудита, налогообложения, финансов, права и т.д.*

На сегодняшний день на рынке аудиторских услуг наблюдается его интеграция в международную аудиторскую среду. Каждая аудиторская организация должна иметь разработанный на основе республиканских правил (стандартов аудиторской деятельности) пакет внутрифирменных стандартов, их отсутствие ставит под сомнение соответствие аудиторских услуг оказываемых организацией, общеустановленным стандартам, а также уровень, профессионализма ее сотрудников и руководства. В системе внутрифирменных стандартов важная роль отводится стандартам, посвященным налоговому аудиту.

В настоящее время наиболее востребованными являются услуги в области налогового аудита и сопутствующие аудиту услуги в области налогообложения. Это связано с тем, что налоги и сборы занимают достаточно высокий удельный, вес в обязательствах коммерческих организаций. Неверное либо не своевременное исчисление и уплата налогов, и сборов приводит к начислению налоговыми органами пеней и штрафных санкций. В общегосударственном масштабе налоги составляют основу доходов республиканского бюджета. В связи с этим проведение налогового аудита имеет не только важное значение для экономических субъектов, но и является одним из инструментов, обеспечивающим контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты налогов и сборов. Следовательно, налоговый аудит имеет и общегосударственное значение.

Существенный вклад в исследование вопросов в области аудита и сопутствующих ему услуг внесли видные отечественные и зарубежные исследователи: Алборов Р.А., Андреев В.Д., Арене А.А., Богатая И.Н., Бурцев В.В., Бычкова С.М., Гутцайт Е.М., Данилевский Ю.А., Крикунов А.В., Лоббек Дж. К., Мельник М.В., Миронова О.А., Подольский В.И., Ремизов Н.А., Робертсон Дж., Скобара В.В., Соколов Я.В., Сотникова Л.В., Суйц В.П., Хахонова Н.Н., Шеремет А.Д., Исраилов М.И., Сарыбаев А.С. и другие.

В научных работах, посвященных вопросам налогового аудита, можно отметить работы таких ученых как Брызгалин А.В., Гусева Т.А., Кучерова И.И., Лабынцев Н.Т., Мизиковский Е.А., Мерзликина Е.М., Морозова Ж.А., Никольская Ю.П., Ногина О.А., Орешкина И.А., Спирина Л.В., Судакова Ю.О., Тимошенко В.А. и других.

Вопросам разработки и развития внутрифирменной стандартизации посвящены труды Галкиной Е.В., Косовой Н.С., Лабынцева Н.Т., Парушиной Н.В., Подольского В.И., Савина А.А., Сиротенко Э.А., Сотниковой Л.В., Суворовой С.П.

Несмотря на достаточно широкий круг авторов, занимающихся данными проблемами, многие аспекты оказания сопутствующих аудиту услуг и проведения налогового аудита, остаются дискуссионными. Вопросы аудита эффективности процесса налогового планирования, проблемы разработки и внедрения внутренних стандартов аудиторских организаций, посвященных методике проведения налогового аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг в области налогообложения, остаются недостаточно разработанными.

Качественное проведение налогового аудита и оказание сопутствующих аудиту

услуг в области налогообложения в условиях рыночной экономики предполагает совершенствование методического обеспечения процесса оказания данных услуг, на основе систематизации передового отечественного и международного опыта в области внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности.

Основные положения статьи:

1. Сектор рынка аудиторских услуг в Кыргызстане, остается одним из самых востребованных на сегодняшний день. Борьба за эффективность бизнеса станет главным основной тенденцией на рынке аудиторских услуг. В условиях кризиса на аудиторском рынке останутся компании, предоставляющие весь спектр необходимых аудиторских услуг и которые дорожат каждым клиентом, а также ведут поиск новых. На сегодняшний день в секторе рынка аудиторских услуг в Кыргызстане особенно востребованы услуги по налоговому аудиту и сопутствующих аудиту услуг в области налогообложения. В связи с этим, в исследовании выработаны подходы по отбору потенциальных клиентов для оказания им услуг по налоговому аудиту и сопутствующих аудиту услуг в области налогообложения, которые необходимо закрепить во внутрифирменных стандартах. Это позволит аудиторской фирме качественно и в срок, установленный в договоре оказать данные виды услуг.

2. В настоящее время аудит эффективности широко используется в Кыргызстане и за рубежом для обеспечения устойчивого экономического развития организации и эффективного распределения всех имеющихся у неё ресурсов. Одним из направлений аудита эффективности деятельности организации является аудит эффективности налогового планирования, который предполагает оценку действующей системы налогового учета и выработку рекомендаций по её совершенствованию и оптимизации налогообложения. Он представляет собой системный, целенаправленный и организованный процесс получения и экспертно-аналитической оценки действующей системы налогового учета и налогового планирования, применяемой в организации с целью выражения аудитором мнения относительно эффективности (результативности, экономичности, продуктивности) аудируемой деятельности и выработки рекомендаций, направленные на ее улучшение. Аудитор в рамках используемой модели налогового учета должен оценить используемые методы налогового планирования.

3. Реализация стратегии повышения качества оказываемых услуг, при одновременной оптимизации сроков их оказания, возможна только за счет увеличения высококвалифицированных специалистов в штате компании с одновременным усовершенствованием методологии оказания аудиторских услуг.

4. Внутрифирменные стандарты необходимо дополнить конкретными методиками по проведению аудита различных видов налогов. Это предполагает разработку наряду с общей методикой проведения налогового аудита разработку комплекса внутрифирменных методик по наиболее распространенным налогам и сборам (например, по НДС, налогу на прибыль и др.). В связи с высоким удельным весом НДС в общей структуре налоговых обязательств, а также сложностью и неоднозначностью методики исчисления данного налога.

Исследование рынка аудиторских услуг показывает необходимость дальнейшего совершенствования нормативно-правовой базы, регламентирующей оказание сопутствующих аудиту услуг по налоговому аудиту и в области налогообложения. Это позволит повысить не только качество оказания услуг, но и эффективность деятельности организаций, использующих эти услуги в целом, что позитивно скажется на развитии экономики в целом. Закон «Об аудиторской деятельности» установил перечень прочих аудиторских услуг и услуг, сопутствующих аудиту, имеется ряд республиканских стандартов, регламентирующих оказание сопутствующих аудиту услуг. Однако на сегодняшний день отсутствует четкое значение терминов «сопутствующие аудиту услуги». Исследование данных понятий позволило выявить следующие отличия между

ними:

1) Консультационные услуги представлены услугами информационными и услугами действия, в то время как сопутствующие аудиту услуги включают в себя также услуги контроля. Кроме того, при оказании консультационных услуг для выработки рекомендации могут использоваться - контрольные процедуры, но они, как правило, используются в комплексе с информационными услугами и услугами действия.

2) Понятие консалтинга шире, чем понятие сопутствующие аудиту услуги, так как консалтинговая деятельность осуществляется не только в области экономики, финансов, управления.

3) Ряд сопутствующих аудиту услуг (например, представительство интересов экономического субъекта в налоговых и других органах исполнительной власти) является смежным с консалтингом.

4) Оказание сопутствующих аудиту услуг регламентируется республиканскими правилами стандартами, а при оказании консалтинговых услуг такие документы отсутствуют. При оказании услуг по налоговому аудиту и налогообложению применяются Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам», а также комплекс стандартов в области сопутствующих аудиту услуг.

Проведенный обзор различных классификаций сопутствующих аудиту услуг», показал, что в настоящее время являются устоявшимися и применяемыми на практике классификации, закрепленные в республиканских правилах стандартах. Рассмотрены и систематизированы различные классификации консалтинговых и сопутствующих аудиту услуг: (услуги действия, контроля и информационные услуги; услуги, совместимые с проведением обязательного аудита и несовместимые; классификация в соответствии с МСА). В настоящее время появились новые услуги, оказываемые аудиторскими фирмами, например, аутсорсинг. В ходе исследования раскрыты особенности данного вида услуг, выявлены преимущества и недостатки аутсо-ринга.

Для качественного оказания услуг по налоговому аудиту в области налогообложения, по нашему мнению, необходимо руководствоваться тремя группами принципов: 1) этические, закрепленные в МСА; 2) принципы, устанавливающие общие подходы к оказанию сопутствующих аудиту услуг; 3) принципы, регламентирующие особенности поэтапного оказания данных видов услуг. Соблюдения указанных групп принципов позволит аудитору квалифицированно действовать на всех этапах оказания услуг. Этапы оказания услуг зависят от вида услуги. Изучение взглядов различных ученых и практиков, а также этапов, выделяемых в МСА, позволило выделить три укрупненных этапа: подготовительный, этап оказания услуг в области налогового аудита и налогообложения; заключительный, предусматривающий сдачу и оформление результатов. Была проведена систематизация требований действующих правил (стандартов), которыми может руководствоваться аудитор при оказании налогового аудита и услуг налогообложения, а также выделены принципы, регламентирующие поэтапное оказание данных видов услуг.

В ходе исследования были выявлены следующие особенности оказания услуг в области налогового аудита и налогообложения:

1. Необходимость выполнения ряда законодательных требований, например, получение лицензии при осуществлении деятельности по разработке и внедрению информационных технологий в области налогового учета.

2. Отсутствие в ряде случаев итогового документа.

3. Использование различных итоговых документы (например, аудиторское заключение по специальному заданию по проверке полноты и правильности исчисления и перечисления налога и других обязательных платежей других различных уровней и т.д.)

4. Отсутствие по ряду оказываемых услуг в области налогового аудита и

налогообложения таких этапов как: этапа сбора аудиторских доказательств (например, восстановление налогового учета, составление налоговой отчетности); этапа планирования (например, разовая консультация по вопросам налогового учета и налогообложения), этапа сбора аудиторских доказательств.

5. В зависимости от вида сопутствующей аудиту услуги (например, этап составления прогноза налоговых платежей на перспективный период) может видоизменяться этап выполнения аудиторских процедур.

Особое внимание было уделено подготовительному этапу оказания услуг в области налогового аудита и налогообложения. На подготовительном этапе при отборе клиентов, нами было рекомендовано, учитывать три группы аспектов: организационный, включающий оценку собственной способности к оказанию услуг в области налогового аудита и налогообложения, формы контроля качества, необходимость привлечения экспертов; технический, регламентирующий наличие необходимой материально-технической базы для оказания услуги, приемы и аудиторские процедуры, применяемые при оказании услуг в области налогового аудита и налогообложения; и методический, включающий конкретные методы и методики, используемые при оказании данных видов услуг. Были изучены особенности составления, заключения и расторжения договора на оказание услуг в области налогового аудита и налогообложения, а также проведен сравнительный анализ договора возмездного оказания услуг и договора подряда, позволивший выявить их отличия по 7 направлениям. По нашему мнению, договор на оказание аудиторских услуг должен сочетать в себе черты рассмотренных двух видов договоров.

На втором этапе была исследована технология оказания услуг в области налогового аудита и налогообложения. В ходе работы была исследована сущность «налоговый аудит», «налоговое планирование», представителями экономических и юридических научных направлений, что позволило определить его цель. Цель налогового аудита состоит в получении и необходимых аудиторских доказательств и формирование мнения относительно полноты и достоверности информации о расчетах с бюджетам по уплачиваемым организацией налогам и сборам, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности и пояснениях к ней. Однако, в рамках налогового аудита, могут быть поставлены и гораздо более узкие цели. Таким образом, для качественного проведения налогового аудита необходима четкая постановка цели и задач аудита, которые необходимо закрепить в договоре на оказание аудиторских услуг.

Методику проведения налогового аудита по различным видам налогов нами рекомендовано закрепить во внутрифирменных стандартах аудиторской организации. При рассмотрении налогового аудита нами были выделены задачи, решаемые при его проведении, а также изучены источники информации, которые, при проведении налогового аудита, дифференцируются и зависят от цели, задач аудита и вида проверяемого налога или сбора.

Востребованными услугами в области налогового консалтинга являются услуги, связанные с оптимизацией действующего налогообложения на уровне коммерческой организации. Для качественного оказания таких услуг аудитор должен иметь методику оценки эффективности предлагаемых мер по налоговому планированию. Для этих целей необходима разработка налогового планирования.

Аудит эффективности налогового планирования является разновидностью аудита эффективности. Были определены основные цели аудита эффективности и аудита эффективности налогового планирования, заключающиеся в проверке результативности, экономности и продуктивности осуществления финансово-хозяйственной деятельности в государственном и частном секторах. Под аудитом эффективности налогового

планирования понимается системный, целенаправленный и организованный процесс получения и экспертно-аналитической оценки действующей системы налогового учета и налогового планирования, применяемой в организации с целью получения объективных данных о результативности, экономичности и продуктивности экономической деятельности аудируемой единицы, установления уровня соответствия этих данных определенным критериям и выражения мнения относительно эффективности (результативности, экономичности, продуктивности) аудируемой деятельности и выработки рекомендаций, направленные на ее улучшение.

Для выработки подходов к аудиту эффективности налогового планирования нами была исследована сущность дефиниции «налоговая оптимизация», «налоговое планирование», «аудит эффективности» представителями экономических и юридических научных направлений. Проведенный сравнительный анализ аудита эффективности, аудита эффективности налогового планирования и аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности позволил выявить различия по основным признакам. При проведении аудита эффективности аудитор должен четко представлять основные этапы налогового планирования, которые были изучены нами и включают в себя: первый этап планирования - до регистрации предприятия в качестве субъекта предпринимательской деятельности и второй этап, связанный непосредственно с осуществлением предпринимательской деятельности.

Аудит эффективности налогового планирования предполагает оценку действующей системы налогового учета и выработку рекомендаций по ее совершенствованию и оптимизации налогообложения, а также используемые методы налогового планирования. При проведении аудита эффективности налогового планирования, на основании обзора применяющихся методов определения налоговой нагрузки нами рекомендовано использование методики включающей в себя расчет и сопоставление налоговой нагрузки на коммерческую организацию до оказания соответствующих услуг и налоговой нагрузки с учетом разработанных рекомендаций, а также расчет показателей анализа налоговых рисков, что позволит оценить не только количественный аспект (изменение в величине налоговой нагрузки), но и качественный аспект (оценить налоговые риски).

На основе сформированных методических подходов разработан внутрифирменный стандарт «Налоговый аудит» в соответствии с разработанной общей структурой стандарта. Разработке стандарта предшествовали изучение организационно-методических подходов к проведению налогового аудита, источников информации для проведения налогового аудита, методологические приемы к формированию плана и программы проведения налогового аудита. Рекомендованный стандарт позволяет решить следующие задачи: 1) определить основные принципы, этапы и подходы к проведению налогового аудита; 2) определить основы общения аудиторской организации с налоговыми органами в ходе выполнения налогового аудита; 3) определить ответственность сторон при проведении налогового аудита; 4) регламентировать методику проведения и оформления результатов выполнения специального аудиторского задания по налоговым вопросам; 5) установить единые правила проверки соблюдения налогового законодательства и составления налоговой отчетности; 6) разработать мероприятия, направленные на осуществление внутрифирменного контроля аудиторской деятельности.

### Литература:

1. Гражданский кодекс Кыргызской Республики от 30.11.1994 г. № 51- ФЗ (с изм. и доп.) Электронный ресурс. Электронно-правовая система «Токтом кг» <http://www.toktom/kg/online/>.
2. Налоговый кодекс Кыргызской Республики (с изм. и доп.) Электронный ресурс. Электронно-правовая система «Токтом кг» <http://www.toktom.kg/online/>.

3. Республиканский закон от 27.07.2006 г. «Об информации, информационных технологиях и о защите информации». Электронно-правовая система «Консультант Плюс» <http://www.toktom.kg/online/>.
4. Республиканский закон об аудиторской деятельности от 26.12.95 г. № 208-ФЗ "Об акционерных обществах" (в ред. от 30.12.2008 г.).
5. Аверчев, И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение Текст. -М.: Вершина, 2006. -С. 512.
6. Адаме Р. Основы аудита. /Пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. -С. 398.
7. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит. /Пер с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. -М.: Финансы и статистика, 1995. -С. 550.
8. Ардашев В.Л., Введение в налоговое планирование или что надо знать налоговому консультанту. //КС «АСМ-Электроника»// -Екатеринбург, 2007. [www.ardashev.ru](http://www.ardashev.ru).
9. Аудит: учебник. /Под ред. В.И. Подольского. 2-е изд., перераб. и доп. -М.: Экономист, 2007. -С. 543.
10. Богатая И.Н. Аудит: учеб. пособие. /И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. 4-е изд., перераб. и доп. -Ростов на Дону: Феникс, 2007. -С. 506.
11. Богатин Ю.В. Управленческий учет: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы. -М.: Финансы и статистика, 2007. -С. 512.
12. Бойко Е.А. Бухгалтерский управленческий учет. /Под ред. А.Н. Кизилова, И.Н. Богатой. -Ростов на Дону: Феникс, 2005. -С. 380.
13. Бондарчук Н.В., Карпасова З.М. Финансовый анализ для целей налогового консультирования. -М.: Вершина, 2006. - 192 е.: ил., табл. - ISBN 5-9626-0100.