

УДК 336.225:332.025.13:657 (575.2) (04)

ВНУТРИФИРМЕННЫЙ НАЛОГОВЫЙ АУДИТ: СОДЕРЖАНИЕ И ЭЛЕМЕНТЫ

А.М. Ержанова – канд. экон. наук,
Аудиторская фирма, г. Алматы

In the article elements, forms and mechanisms of carrying out of intrafirm tax audit are investigated, the role of interfere financial control and its influence on efficiency of economic activities is proved.

Одним из критериев классификации контроля является деление его на внешний и внутренний. Внутренний контроль, в свою очередь, может выступать как внутриведомственный и внутрифирменный контроль.

Внутриведомственный контроль – это контроль вышестоящего органа по отношению к подведомственным организациям.

Внутрифирменный контроль осуществляется в самом предприятии. Система внутрифирменного контроля подразделяется на две подсистемы: хозяйственную и финансовую.

Финансовая деятельность – это управление денежными потоками, структурой капитала и ликвидностью предприятия с точки зрения критерия максимизации его рыночной стоимости.

Внутренний налоговый контроль (ВНК) является частью системы внутрифирменного финансового контроля. Одно из определений внутрифирменного финансового контроля – “комплекс мер безопасности, определяемых руководством в целях обеспечения защиты имущества, правильности и достоверности бухгалтерских записей, согласованного и эффективного осуществления операций, соответствия принимаемых решений политике руководства”. Около 80% всей поступающей на предприятие и исходящей информации имеет финансовый характер, т.е. так или иначе связано с движением стоимости создаваемого продукта.

Для реализации интересов самостоятельных предприятий требуется независимая оцен-

ка их деятельности, которая в условиях рынка приобретает особое значение как для руководства предприятия, так и для его акционеров, кредиторов, сотрудников (внутренних и внешних пользователей отчетности). Такая оценка необходима также для установления справедливых налоговых отношений между государством и хозяйствующими субъектами.

Данные внутрифирменного финансового контроля должны отражать:

- состояние и ведение бухгалтерского и налогового учета и отчетности;
- соответствие деятельности организации внутреннему законодательству;
- состояние расчетов с бюджетом;
- степень финансовой устойчивости предприятия.

В процессе финансово-хозяйственной деятельности происходит непрерывное создание и движение различных видов имущества и обязательств, практически все они формируют базу для исчисления того или иного налога. Например, приобретение основных средств прямо влияет на формирование базы обложения по налогу на имущество; применение той или иной формы организации производства и используемые технологические процессы прямо влияют на формирование затрат, т.е. на исчисление корпоративного подоходного налога и на формирование базы по налогу на имущество.

Вопросы уплаты налогов являются частью финансовых операций организации по

выполнению обязательств перед государством. Текущие планы финансово-хозяйственной деятельности предприятия должны сопровождаться комплексом налоговых расчетов и планом предстоящих налоговых выплат. Формирование финансового результата предприятия, объектов налогообложения должно осуществляться по единым правилам в целях обеспечения единообразия всех финансовых отношений предприятия с государством.

Внутренний налоговый контроль как составная часть внутрифирменного финансового контроля организуется самим экономическим субъектом в интересах его собственников и регламентируется внутренними документами предприятия по соблюдению установленного порядка расчетов с бюджетом и минимизации рисков, связанных с уплатой налогов и мерами по оптимизации налогообложения.

Внутренний налоговый контроль – составная часть аудиторских проверок. Он осуществляется в соответствии с аудиторскими стандартами, выбранной методикой.

В табл. 1 сформулированы цели и задачи внутреннего налогового контроля.

В процессе управления и контроля важную роль играет процесс сбора информации и регистрации данных. Эту функцию выполняет система учета: бухгалтерского, налогового, управленческого. Организация финансового и налогового контроля опирается в первую очередь на организацию системы учета и отчетности, включающей финансовые и производственные показатели деятельности, и проведение их анализа.

Бухгалтерский учет является непосредственной информационной базой для налогового учета, но не может заменить его. Более того, в силу перехода к учету по международным стандартам и последовательного изменения принципов бухгалтерской отчетности существующие различия будут еще более увеличиваться.

Налоговый учет – самостоятельная форма учетной работы. Он имеет значение в отношениях между организацией и государством в лице уполномоченных органов управления. В отношениях с остальными пользователями отчетности налоговый учет определяет уровень ответственности организации перед государством.

Таблица 1

Цель и задачи внутреннего налогового контроля (ВНК)

Цели ВНК	Задачи ВНК
Контроль правильности определения налоговой базы и суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет	<ul style="list-style-type: none"> • контроль разработки учетной политики для целей налогообложения по всем установленным налогам и элементам (организационным, методическим, техническим); • проверка системности ведения бухгалтерского и налогового учета и правильности формирования налоговой базы; • контроль правильности применения налоговых ставок; • контроль законности и обоснованности применения льгот при уплате налогов в республиканский и местные бюджеты; • анализ правильности заполнения и своевременности представления налоговых деклараций; • контроль полноты и своевременности уплаты налогов в бюджет; • контроль правильности отражения в бухучете операций по начислению и уплате платежей в бюджет; • контроль правильности ведения аналитического и синтетического учета по счетам и соответствия записям в Главной книге и балансе организации; • выявление степени подготовленности сотрудников, отвечающих за налоговые расчеты, их информированности о текущих изменениях в налоговом законодательстве; • контроль исполнения решений об устранении выявленных недостатков, их предупреждение.
Подтверждение соответствия финансово-хозяйственных операций действующему законодательству	

ством, следовательно, уровень ее надежности в партнерских отношениях.

Налоговый учет – существенная часть учетной политики и учетной деятельности организации.

Внутренний налоговый контроль осуществляется на нескольких стадиях производственного и учетного процесса:

- формирование учетной политики для целей налогообложения;
- разработка форм регистров налогового учета;
- сбор необходимой информации в регистрах налогового учета;
- использование полученной информации;
- устранение ошибок и принятие нового управленческого решения.

Внутренний контроль налоговых расчетов должен быть направлен на повышение эффективности работы организации, укрепление ее финансового состояния, улучшение конечных финансовых результатов деятельности.

Выделяются два принципиально различных направления ВНК:

Обязательное: проведение объективного анализа налоговых платежей для подтверждения соответствующих статей отчетности, отражающих реальную задолженность перед бюджетом, а также правильность исчисления и уплаты налогов;

Инициативное: анализ налоговых платежей с целью выявления и предупреждения нарушений налогового законодательства, проведения налоговой экспертизы и использования полученной информации для минимизации налоговых платежей, налаживания налогового учета и документооборота, а также построения схем взаимоотношений с другими хозяйствующими субъектами и государством.

В табл. 2 дана характеристика основных элементов внутреннего контроля, на основании которой можно выделить основные виды обеспечения ВНК (для любой контрольной деятельности):

- организационные;
- методологические;
- юридические;
- учетно-аналитические и информационные;
- технические (наличие технических средств);
- финансовые (наличие финансовых ресурсов).

Если проверка расчетов с бюджетом проводилась на основании договора по проведению обязательной аудиторской проверки, результатом которой явилось аудиторское заключение, то этот документ имеет юридическое значение для юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, судебных органов. Заключение, сделанное на основе проведенной проверки, является составной частью общего юридического заключения о состоянии финансово-хозяйственной деятельности предприятия. В заключении будут отражены результаты экспертизы налоговых расчетов, состояние внутреннего контроля, порядок ведения налогового учета, а также выявленные существенные нарушения при осуществлении финансово-хозяйственных операций.

Если проверка расчетов с бюджетом проводилась на основании контракта по проведению инициативного аудита или налоговой экспертизы (с целью минимизации налоговых платежей), заключение и рекомендации по ней отражались в аудиторском отчете о проделанной работе в произвольной форме.

Налоговое бремя, определяемое налоговой политикой государства, оказывает на предприятие воздействие по ряду направлений:

1. Определенная величина налоговых обязательств означает необходимость уплаты конкретной суммы (прямое воздействие).

2. Предприятие несет дополнительные расходы, связанные с уплатой налогов (косвенное воздействие).

3. Под воздействием налогообложения предприятие принимает те или иные экономические решения, которые, возможно, были бы другими без учета налогов (воздействие на экономическое поведение субъекта).

С точки зрения внутреннего планирования все налоги, уплачиваемые предприятием, можно рассматривать как его собственные издержки; разница заключается в возможностях и методах их учета. При этом налоги представляют собой как постоянную заранее известную долю общих издержек, так и налоги переменной величиной.

Налоговое планирование – это целенаправленная деятельность организации, ориентированная на максимальное использование всех аспектов действующего налогового законодательства с целью уменьшения налоговых платежей в бюджеты различных уровней.

Таблица 2

Элементы внутреннего налогового контроля (ВНК)

Элемент ВНК	Содержание элементов ВНК
1. Субъект	Лицо, орган, осуществляющие контрольные функции и обладающие соответствующими правами. Службы внутреннего аудита могут быть организованы в следующие структуры: ревизионная комиссия, отдел внутреннего аудита, группа контроля, ревизионное бюро. На предприятии может быть создана специальная налоговая служба или подразделение, начальник которого наделен правами руководителя предприятия. При этом в её состав могут входить отделы налогового планирования, налогового учета, налогового контроля.
2. Объект	Система отношений, связанная с уплатой налогов на предприятии. Выполнение предприятием налоговых обязательств перед государством не сводится только к уплате налогов и составлению соответствующих деклараций. С уплатой налогов связаны следующие виды деятельности предприятия: <ul style="list-style-type: none"> • контроль формирования и изменения объектов налогообложения по всем видам налогов; • стратегическое налоговое планирование; • текущее налоговое планирование; • оперативное налоговое планирование; • ведение налогового учета; • подготовка и сдача налоговой отчетности; • взаимоотношения с контролирующими органами в ходе сдачи налоговой отчетности; • взаимоотношения с налоговыми органами в ходе проведения налоговых проверок; • контроль соблюдения утвержденных графиков налоговых выплат. <p>Расчет налогов осуществляется постоянно на протяжении всего периода деятельности предприятия.</p>
3. Предмет	Правильность определения налоговой базы, законность операций, а также правильность применения налоговых ставок и льгот.
4. Правовая база	Важнейшее значение здесь имеет определение прав и обязанностей субъектов. Они должны быть правильно оформлены. Создание структурного подразделения оформляется приказом руководителя, его работа осуществляется на основе внутрифирменного акта ("Положения..."). Определенные особенности имеет Положение о ревизионной комиссии(РК). Состав и численность РК определяются Уставом АО. Положение о ревизионной комиссии утверждается общим собранием акционеров.
5. Система мероприятий, формы и методы	Основная форма – налоговая проверка. Периодичность проверок должна устанавливаться в соответствии с конкретными особенностям данной организации (большинство налогов уплачиваются ежеквартально). Методы внутреннего контроля представляют собой совокупность финансовых, экономических, организационных, фактических, оперативно-технических способов и приемов по проверке производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятия. В ходе ВНК используются методы государственного налогового контроля, а именно: все методы документального контроля, информативные методы, а из фактических методов – инвентаризация и методы встречной сверки и сопоставления (взаимного контроля) документов. Из расчетно-аналитических методов применяются методы экономического анализа.

<p>6. Этапы, процедура</p>	<p>Последовательность действий в ходе ВНК:</p> <ul style="list-style-type: none"> • определение целей ВНК (выявление необоснованно взятых к зачету сумм НДС посредством выборки счетов-фактур); • определение критериев отклонения (допустимости ошибок). <p>В качестве критериев, указывающих на недопустимое принятие к зачету счетов-фактур, определены:</p> <ul style="list-style-type: none"> • отсутствие счетов-фактур, товар не отгружен, нет оплаты; недействительность документов; арифметические ошибки в первичных документах и т.п.; • определение генеральной совокупности выборки для получения необходимой информации. Генеральная совокупность – это весь объем документов и операций, который необходимо проверить посредством отбора и изучения части из них (выборочной совокупности); • определение допустимых ошибок; • выбор метода отбора и определение объема выборки; • выявление и анализ отклонений: их причин, систематичности; разработка рекомендаций по их устранению; • оценка результатов и выводы (принятие решения)
<p>7. Документы, информационная база</p>	<p>Первичная документация, связанная с налогами, являющаяся основанием для заполнения регистров бухгалтерского и налогового учета.</p> <p>Внутренний налоговый контроль предполагает наличие грамотно разработанной учетной политики для целей налогообложения, которая должна включать в себя:</p> <ul style="list-style-type: none"> • порядок ведения налогового учета; • порядок составления и хранения налоговой отчетности; • регистры налогового и бухгалтерского учета

Деятельность налогоплательщика должна быть направлена не на нарушение налогового законодательства, а на поиск легальных путей использования всех существующих льгот и особенностей налогового права для минимизации налоговых платежей.

Налоговое планирование является составной частью общего финансового планирования на предприятии.

Основные критерии налогового планирования:

- законность (обеспечение точности расчета налогов в соответствии с действующими нормами закона и обеспечение своевременности уплаты налогов);
- экономическая целесообразность (соответствие целям деятельности предприятия, обоснованность действий с экономической точки зрения);
- эффективность (с точки зрения соотношения затрат и результатов);
- оперативность (учет изменений в налоговом законодательстве, прогнозирование налоговых рисков и др.).

Оценка законности многих действий налогоплательщика и особенно новых налоговых схем носит вероятностный характер. Легальные способы минимизации налогов ограничены рядом факторов. Поэтому важнейшей задачей ВНК является контроль налоговых последствий сделок, предотвращение использования формальных методов налогового планирования для обхода закона и уклонения от уплаты налогов.

Организации должны выделить налоговое планирование в отдельное направление работы. В крупных компаниях оптимизацию налогов обеспечивают сотрудники службы внутреннего аудита, финансовой службы, юридического управления.

Ключевым моментом налогового планирования является разработка налоговых схем, их подготовка и реализация. Фактически конечный момент налогового планирования в смысле экономии на налогах достигается после признания правильности модели поведения налогоплательщика со стороны контрольных органов (отсутствие негативной реакции со стороны этих органов).

В зависимости от важности решаемых задач, степени их влияния на конечные финансовые результаты деятельности выделяют стратегическое и оперативное налоговое планирование.

Все принципиальные для организации моменты (цели, задачи, направления деятельности, структура, место расположения) напрямую связаны с налогообложением. Стратегическое налоговое планирование (СНП) характеризует основные направления и принципы налоговой политики хозяйствующих субъектов и носит длительный характер.

Наиболее широкие возможности для СНП открываются на этапе создания организации, когда производится оценка альтернативных вариантов функционирования новой хозяйственной единицы, – с точки зрения налоговых последствий выбора вида деятельности, структуры и других основополагающих моментов.

Главная задача СНП – определение наиболее эффективных с позиций налогообложения

условий предпринимательской деятельности создаваемой организации.

Оперативное налоговое планирование (ОНП) осуществляется по двум основным направлениям:

- расчет, анализ и управление налоговыми базами по группам налогов и составление кратко- и среднесрочных планов налоговых платежей;
- составление многовариантных налоговых моделей.

При осуществлении ОНП важно оценить взаимовлияние налогов и облагаемых баз. Это значит, что нужно определить, на какую величину изменится каждый налог при увеличении (уменьшении) той или иной базы (объем выручки от реализации продукции, прибыль, стоимость имущества, фонд оплаты труда), а также как эти изменения воздействуют на размер общей налоговой нагрузки и суммы чистой прибыли предприятия.