

которое местные власти оказывают населению, а также их стоимость. Осуществить это достаточно сложно, ведь для осуществления такой оценки каждая услуга должна быть стандартизована. Самая сложная работа – это определение стандартов качества муниципальных социальных услуг и процедур их предоставления, т.е. муниципальных регламентов. Следующим шагом должен стать переход от формулирования показателей эффективности к определению индикаторов эффективности – как минимально необходимых, так и лучших. Эффективность должна измеряться конкретными индикаторами, одинаковыми для всех муниципалитетов со сходными условиями деятельности.

#### **Библиографический список:**

1. *Маслова М. В.* Практика бюджетирования по услугам. Повышение эффективности управления активами муниципального образования / М. В. Маслова. – Режим доступа: <http://www.sfr.krd.ru/www/sfr.nsf>, свободный. – Заглавие с экрана. – Яз. рус.
2. *Печенный В.* Проблемы оценки эффективности деятельности органов местного самоуправления / В. Печенный. – Режим доступа: <http://bujet.ru/article/70799.php>, свободный. – Заглавие с экрана. – Яз. рус.
3. *Разворотнева С. В.* Оценка эффективности деятельности органов местного самоуправления: перспективы и пути развития / С. В. Разворотнева, А. В. Рябинин. – Режим доступа: <http://www.vsmsinfo.ru/article.html?204>, свободный. – Заглавие с экрана. – Яз. рус.

УДК 378.1

### **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПОДГОТОВКИ МАГИСТРОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА ПУТЕМ ИЗУЧЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ «НАЛОГОВЫЙ АУДИТ В ОРГАНИЗАЦИИ»**

**О.К. Минёва, А.В. Усачёва**

*В статье определяются цели проведения налогового аудита для российских компаний, приводится анализ наиболее проблемных моментов в современном налоговом законодательстве РФ, касающихся исчисления налога на прибыль и приводящих к спорам налогоплательщика с налоговыми органами, изучение которых магистрами направления «Государственный аудит» существенно повысит качество получаемого ими образования. Именно предотвращение конфликтных ситуаций с налоговыми органами, как указано в статье, и является одной из основных целей налогового аудита в организации.*

**Ключевые слова:** *общий аудит, инициативный аудит, налоговый аудит, постоянные различия, временные различия, налог на прибыль, резервные фонды.*

**Key words:** *overall audit, initiative audit, tax audit, constant differences, temporary differences, profit tax, reserve funds.*

Сегодня использование аудиторских услуг становится неотъемлемой частью функционирования любой организации. Для многих из них процедура аудита является обязательной (открытые акционерные общества; кредитные, страховые организации, товарные и фондовые биржи, инвестиционные фонды, государственные внебюджетные фонды), источником образования средств которых являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производимые физическими и юридическими лицами, а также фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчис-

---

---

## УПРАВЛЕНИЕ В ОБЛАСТИ ОБРАЗОВАНИЯ

---

---

ления физических и юридических лиц; предприятия, у которых годовая выручка превышает сумму в 50 млн руб.; предприятия, финансовые активы которых в конце текущего года на 20 млн больше, чем в конце предыдущего года. Для других – это дело сугубо добровольное. Особенно это касается налогового аудита. Налоговый аудит может быть частью общего аудита, если заказчик общего аудита пожелает подвергнуть проверке налоговый учет и налоговую отчетность своей организации.

И если целью общего аудита является предоставление информации о состоянии финансово-хозяйственной деятельности и отчетности учредителям, государственным структурам, акционерам и другим субъектам, связанным с проверяемой организацией или собирающимся иметь с ней деловые и финансовые отношения в будущем, то целью налогового аудита является сокращение риска применения налоговых санкций. В научной литературе налоговый аудит относят к так называемому инициативному аудиту. Инициативный (добровольный) аудит осуществляется по решению экономического субъекта, на основе договора с аудитором (аудиторской фирмой). Характер и масштабы такой проверки определяет клиент, т.е. аудируемая организация.

Как правило, в данном случае обнаруженные ошибки аудитор исправляет вместе с работниками организации. Если некоторые ошибки уже невозможно исправить по тем или иным причинам, аудиторы вносят их в свой отчет с рекомендациями о том, как в дальнейшем избежать аналогичных ошибок. Поэтому налоговый аудит, как правило, предшествует налоговой проверке.

Одной из важнейших задач налогового аудита является максимально возможное сокращение выплат по налогам. Поэтому специалисты аудиторской компании, с которыми заключен договор о проведении аудиторской проверки, в своем заключении дают рекомендации руководству организации о том, как им наиболее эффективно провести процесс оптимизации налогообложения.

Это весьма значимый факт, так как налоговое законодательство РФ далеко от совершенства. Текст самого Налогового кодекса (далее – НК) [1] изложен в такой редакции, что иногда даже юристы не могут дать однозначного заключения, как именно трактовать то или иное положение налогового законодательства, что говорить о простых бухгалтерях. В этих условиях особо важное значение имеет привлечение к аудиту высококвалифицированных специалистов из независимых компаний.

Кроме низкой квалификации и некомпетентности работников организации и не всегда корректного изложения самого текста НК, проблемы возникают из-за несоответствия между бухгалтерским и налоговым учетом, в результате чего появляются постоянные и временные разницы. Постоянные разницы – это расходы, которые в бухучете учитываются, а в налоговом учете нет, или, можно сказать, что это расходы, на величину которых налоговая прибыль превышает бухгалтерскую. Они со временем не меняются, а вот временные разницы существуют только до определенного времени и потом исчезают. Постоянные разницы влекут за собой возникновение постоянных налоговых обязательств, которые представляют собой постоянные разницы, умноженные на ставку налога на прибыль.

Постоянные разницы возникают, как правило, в связи с тем, что целый ряд расходов, осуществляемых организацией в рамках налогового учета, является нормированным, т.е. организация не может по правилам налогового законодательства списать в расходы в целях уменьшения налогооблагаемых доходов суммы большие, чем это зафиксировано в НК РФ. К таким расходам относятся, например, представительские расходы, расходы на покупку призов в рамках рекламных кампаний, расходы на создание резерва по сомнительным долгам и др. (ст. 264 НК). В рамках бухгалтерского учета часть этих расходов учитывается полностью и уменьшает бухгалтерскую прибыль.

Кроме того, существуют расходы, которые в соответствии со ст. 270 НК РФ не учитываются в целях исчисления налога на прибыль, т.е. не уменьшают налогооблагаемые дохо-

ды. К таким расходам относятся, например, платежи за загрязнение окружающей среды, за сверхлимитные выбросы в атмосферу загрязняющих веществ; материальная помощь работникам и др. Перечень расходов, не уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, определенный ст. 270 НК РФ, является открытым. В п. 49 данной статьи зафиксировано, что не учитываются в целях налогообложения также иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК.

Именно данный подпункт вызывает особенно много проблем в ходе аудиторских и налоговых проверок<sup>7</sup>.

В ст. 252 НК сказано, что расходами признаются любые экономически обоснованные и документально подтвержденные затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. При этом понятие «экономически оправданные» нормами НК РФ не определено, что дает возможность субъективного подхода при отнесении затрат к расходам, уменьшающим облагаемую базу по налогу на прибыль, и, как следствие, часто приводит к конфликту между налогоплательщиком и налоговыми органами [4, с. 348]. Доказать, что произведенные расходы были направлены на извлечение доходов или, наоборот, не были направлены, достаточно не просто, как для налогоплательщика, так и для налоговых органов. В некоторых случаях дело доходит до судебного разбирательства. Речь идет о таких расходах, которые, на первый взгляд, не имеют прямого отношения к производству. Например, покупка руководством производственного предприятия в офис своим сотрудникам кофеварки или электрического чайника. К процессу производства, предположим, холодильного оборудования данные расходы не имеют никакого отношения. Но если руководство предприятия докажет, что оно произвело эти затраты с целью создания более благоприятных условий для осуществления работниками своих обязанностей, повышения производительности труда (так как за водой, чаем, кофе не надо будет отходить далеко от рабочего места), то такие расходы могут быть признаны как расходы, направленные на извлечение доходов [4].

Задача аудитора вовремя отследить такие расходы в налоговой и бухгалтерской отчетности и указать на них руководству организации с целью избежать спорных ситуаций с налоговыми органами либо заранее вооружить главного бухгалтера или руководителя необходимыми аргументами.

Еще одним отличием ведения налогового учета от бухгалтерского, на которое аудитор должен обратить пристальное внимание, являются способы и условия начисления амортизации. Кроме того, что в налоговом учете в отличие от бухгалтерского, предусмотрено всего два метода начисления амортизации, в нем также предусмотрена и амортизационная премия.

По правилам налогового учета организация имеет право применять в налоговом учете амортизационную премию размером 10 % стоимости имущества (а по объектам, которые относятся к 3–7 амортизационным группам, 30 %). В бухучете амортизационной премии нет. Здесь основные средства всегда списываются в общем порядке (ПБУ 6/01) [2, с. 126–128]. Приведем пример того, как могут различаться суммы расходов из-за возможности применения амортизационной премии. Предположим, что в феврале организация приобретает и вводит в эксплуатацию основное средство первоначальной стоимостью 600 тыс. руб. и сроком полезного использования в 5 лет (основное средство относится к третьей амортизационной группе). В соответствии с п. 9 ст. 258 НК РФ организация может воспользоваться амортизационной премией в размере 180 тыс. руб. (30 % первоначальной стоимости). Амортизационная премия будет признаваться в составе косвенных расходов в том отчетном периоде, на который приходится дата начала амортизации основных средств (п. 3 ст. 272 НК РФ).

---

<sup>7</sup> Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» в ред. законов от 01.07.2010 г. № 136-ФЗ, от 28.12.2010 г. № 400-ФЗ, с изм., внесенными Федеральным законом от 13.12.2010 г. № 358-ФЗ.

---

---

## УПРАВЛЕНИЕ В ОБЛАСТИ ОБРАЗОВАНИЯ

---

---

Поэтому вместо ежемесячного амортизационного отчисления в размере 10 тыс. руб. (600 тыс. руб. / 60 мес.) уже в первый месяц введения основного средства в эксплуатацию организация может уменьшить налогооблагаемую прибыль на 180 тыс. руб. По правилам бухгалтерского учета в феврале списываются только 10 тыс. руб. Таким образом, разница между расходами по бухгалтерской и налоговой отчетности составит 170 тыс. руб.

Еще один важный момент в работе аудитора – отслеживание правильности формирования резервов на предприятии. Сразу следует отметить, что по правилам налогового законодательства организация имеет право создавать различные резервы. В бухгалтерском учете такой возможности для предприятий не предусмотрено.

Цель формирования резервов – постепенное и равномерное накопление средств на покрытие определенных видов затрат. Таким образом, при создании резерва организация в течение отчетных (налоговых) периодов включает в расходы отчисления в соответствующий резерв. А при возникновении фактических затрат, в отношении которых был создан резерв, размер отчислений может корректироваться.

По правилам гл. 25 НК РФ организация, в частности, может формировать следующие виды резервов:

- по сомнительным долгам;
- на оплату отпусков;
- на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год;
- на ремонт основных средств;
- по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

Решение о создании резерва закрепляется в учетной политике организации.

По некоторым резервным фондам существует установленный лимит. Так, например, в соответствии со ст. 266 НК РФ сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 % от выручки отчетного (налогового) периода.

Размер резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию также лимитирован. При этом если размер резерва по сомнительным долгам ограничен в налоговом кодексе достаточно ясно, то с лимитированием резерва по гарантийному обслуживанию все гораздо сложнее. Приведем п. 3 ст. 267 НК РФ дословно: «...размер созданного резерва не может превышать предельного размера, определяемого как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период. В случае, если налогоплательщик менее трех лет осуществляет реализацию товаров (работ) с условием осуществления гарантийного ремонта и обслуживания, для расчета предельного размера создаваемого резерва учитывается объем выручки от реализации указанных товаров (работ) за фактический период такой реализации».

При всем уважении к нашим законодателям, которые составляли текст НК, понять, как именно рассчитывать сумму резерва из приведенного текста достаточно сложно. Поэтому может создаться ситуация, в которой положения п. 3 ст. 267 будут истолкованы работниками организации неверно. Соответственно, в ходе налоговой проверки могут быть выявлены нарушения, в частности, связанные с занижением налоговой базы из-за отнесения в резерв сумм больших, чем это положено по законодательству. Задача аудитора в этом случае выявить данное нарушение и указать на него руководству компании.

Таким образом, проведение независимого аудита дает компаниям ряд преимуществ: во-первых, выявляются ошибки, присутствующие во всех финансовых документах, в том числе и в налоговых декларациях; во-вторых, аудитором могут быть предложены пути оптимизации налогообложения на предприятии; в-третьих, проводятся расчеты всех возможных последствий нарушений законодательства. Ведь фактически налоговый аудит по методу проведения схож с проверкой, которую проводят налоговые органы. Однако цель налоговых

органов – привлечь хозяйствующего субъекта к ответственности, а цель аудиторов – снизить вероятность привлечения к ней организации.

Аудиторы не могут заставить своего заказчика принимать те или иные решения, они могут только дать обоснованные рекомендации. Таким образом, в случае выявления нарушений налогового законодательства и искажений бухгалтерской и налоговой отчетности экономического субъекта, носящих существенный характер, аудиторская организация должна сообщить руководству экономического субъекта об ответственности за допущенные нарушения и необходимости внесения изменений в бухгалтерскую отчетность, уточнения налоговых деклараций и расчетов.

Поэтому, если перед налоговой проверкой в организации проведен налоговый аудит, риски выявления ошибок и, как следствие, начисления пени и привлечения к налоговой ответственности существенно снижаются.

Решение о том, следовать или не следовать рекомендациям аудиторской фирмы, остается за руководителем организации. Таким образом, аудиторская фирма освобождает себя от ответственности и перед законом, и перед клиентом в случае привлечения последнего к ответственности.

Кроме внешнего аудита, когда проверку проводит независимая компания, существует понятие внутреннего аудита.

Внутренний налоговый аудит – это созданная на проверяемом экономическом объекте система, призванная контролировать соблюдение законодательно установленного порядка оформления бухгалтерской отчетности

Традиционно все внутренние проверки проводятся непосредственно сотрудниками самой компании как орудием внутривозвратного контроля. Однако для малых предприятий не выгодно создавать целую структуру надзора за налоговой отчетностью, поэтому фирма может, если ей это необходимо, нанять только одного сотрудника, который бы осуществлял внутренний контроль над финансовой деятельностью и документооборотом. Однако это должен быть специалист очень высокого класса. Поэтому в некоторых случаях фирме все-таки выгоднее и надежнее прибегнуть к помощи внешних аудиторов.

Таким образом, в результате налогового аудита вырабатывается оптимальная стратегия действий в области налогообложения организации, разрабатывается методика минимизации налоговых платежей, упрощения учетных процессов, налаживаются и согласовываются действия финансовой, юридической и бухгалтерской служб организации.

Именно эти соображения лежат в основе включения дисциплины «Налоговый аудит в организации» в учебный план подготовки магистров по направлению «Государственный аудит».

#### **Библиографический список**

1. *Налоговый Кодекс РФ*. – М. : ЮРАЙТ, 2010. – 750 с.
2. *Иванова О. К.* 23 положения по бухгалтерскому учету : сб. док. / О. К. Иванова. – М. : Омега-Л, 2010. – 375 с.
3. *Попова Л. В.* Налоговый учет, отчетность, аудит / Л. В. Попова, Т. А. Головина, Л. Н. Никулина. – М. : Дело и Сервис, 2010. – 416 с.
4. *Практическое пособие* по налогу на прибыль. – Режим доступа: consultantplus.ru, свободный. – Заглавие с экрана. – Яз. рус.