**Налоговый аудит в современной России**

Курсовая работа

Выполнила Студентка 4-го курса группы 405 Алёнова И.М.

Саратовский государственный университет

Саратов 2007 г.

**Налоговый аудит: объект, цели, задачи**

Налоговый аудит представляет собой отдельное направление в системе отечественного аудита. В статье рассматриваются основные задачи и сферы применения этого аудита, а также показываются отличия его от сопутствующих аудиту услуг по вопросам налогообложения.

Термин "налоговый аудит" появился сравнительно недавно, и до сих пор ведутся споры относительно как права на существование такого термина, так и содержания данного термина.

В настоящее время действует Методика аудиторской деятельности "Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами", одобренная Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11 июля 2000 г., протокол N 1 (далее - Методика). В соответствии с Методикой 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. По всей видимости, определение, данное в Методике, наиболее четко отражает сущность налогового аудита.

Объектом налогового аудита являются бухгалтерская и налоговая отчетность экономического субъекта, а также его первичные документы, налоговые регистры, договоры и другие документы.

Налоговый аудит преследует три основные цели:

определение правильности исчисления суммы налогов, подлежащих уплате;

предупреждение возможных претензий и штрафных санкций, связанных с нарушением законодательства по налогам и сборам (превентивная защита клиента-налогоплательщика);

предоставление руководству клиента необходимой информации для последующей оптимизации налогообложения организации-клиента.

При проведении налогового аудита решаются следующие задачи:

аудит налоговых обязательств на предмет соответствия исчисляемых и уплачиваемых налогов нормам налогового законодательства;

оптимизация и планирование налогообложения;

диагностика проблем налогообложения при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;

анализ методики исчисления налоговых платежей и использования налоговых льгот с учетом корпоративной структуры и правовых отношений с контрагентами;

проверка правильности составления деклараций и расчетов клиента по всем или отдельным видам уплачиваемых им налогов.

При этом в ходе налогового аудита оцениваются:

соответствие налогового учета экономического субъекта документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения налогового учета и составления налоговой отчетности в Российской Федерации;

соответствие налоговой отчетности экономического субъекта данным первичного учета и тем сведениям о деятельности субъекта, которыми располагает аудиторская организация в ходе проверки;

финансовые последствия искажений, найденных в налоговом учете, и пути их устранения;

необходимость внесения изменений в методику налогового учета, применяемую субъектом.

Согласно п. 2.9.3 Методики этап проверки и подтверждения правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды может проводиться как по всем налогам и сборам, так и по отдельным их видам и вопросам, которые интересуют лицо, заказавшее проведение налогового аудита. Таким образом, налоговый аудит можно классифицировать как комплексный налоговый аудит и тематический налоговый аудит.

Комплексный налоговый аудит - это проверка правильности составления деклараций и расчетов по всем налогам, уплачиваемым предприятием за год.

Тематический налоговый аудит - это проверка правильности составления деклараций и расчетов по отдельным налогам, уплачиваемым предприятием за определенный период.

Помимо указанных двух видов налогового аудита на практике выделяется также так называемый структурный налоговый аудит, под которым понимается проверка правильности составления деклараций и расчетов по отдельным налогам, уплачиваемым юридическим лицом по месту нахождения его обособленных подразделений. Последний вид аудита является особо актуальным для крупных предприятий или финансово-промышленных групп, имеющих разветвленную сеть обособленных подразделений.

Учитывая изложенное, на наш взгляд, можно говорить о существовании и дальнейшем развитии в Российской Федерации обособленного самостоятельного направления аудита - налоговый аудит.

В настоящее время проводятся исследования относительно соотношения общего и налогового аудита. В частности, по мнению ряда авторов, два указанных направления аудита взаимно пересекаются и в процессе общего аудита осуществляется и налоговый аудит.

В то же время, как нам представляется, такая постановка вопроса не совсем корректна. Ну не нам, а автору статьи, кстати – читай внимательно, тут много чего такого есть. Безусловно, в процессе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитором проверяются вопросы правильности исчисления и уплаты налогов, однако в отличие от налогового аудита данные вопросы проверяются выборочным способом, и подчас объем выборки, приемлемый для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, является не презентабельным для выражения мнения о достоверности налоговой отчетности. Именно по этой причине многие организации, для которых общий аудит является обязательным, отдельно указывают в договорах с аудиторскими фирмами объем работ по налоговому аудиту. Такой подход, возможно, оправдан для относительно небольших организаций, для которых характерны незначительные налоговые риски. Для экономических субъектов с большими оборотами и разветвленной сетью структурных подразделений такой подход вряд ли можно считать обоснованным, поскольку у подобных субъектов есть потребность в проведении полноценного налогового аудита. Таким образом, на наш взгляд, налоговый аудит может выступать как частью "общего" аудита, так и самостоятельным направлением.

Помимо отличий от аудита финансовой отчетности следует четко разделять налоговый аудит и сопутствующие налоговому аудиту услуги в области налогового консультирования.

К сопутствующим услугам в области налогового консультирования относятся (примерный перечень сопутствующих услуг приведен в Методике):

разработка предложений и рекомендаций по улучшению существующей системы налогообложения экономического субъекта;

разработка оптимальных механизмов начисления налогов с учетом особенностей экономического субъекта;

выработка рекомендаций по полному и правильному использованию экономическим субъектом налоговых льгот;

разработка комплекса мер, направленного на оптимизацию налогов и снижение налоговых рисков в рамках действующего законодательства;

предварительный расчет налоговых платежей при различных вариантах договорных отношений экономического субъекта и видах деятельности;

разработка рекомендаций по достижению соответствия принципов налогового учета, применяемых отдельными подразделениями и филиалами, единой системе налогового планирования, действующей у экономического субъекта;

разработка предложений по созданию у экономического субъекта системы внутреннего контроля за правильностью исчисления налогов и сборов;

разработка предложений по адаптации действующей системы налогового планирования и учета к возможным изменениям требований налогового законодательства;

постановка налогового учета;

налоговое планирование и оптимизация налогообложения;

налоговое сопровождение в виде текущего консультирования по вопросам применения норм налогового законодательства и др.

Приведенные сопутствующие услуги отличаются по своей сути от непосредственно налогового аудита тем, что налоговый аудит предполагает проведение проверочных мероприятий в отношении правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов, в то время как иные сопутствующие аудиту услуги направлены прежде всего на оптимизацию налоговых платежей экономического субъекта, построение системы налогового учета и внутреннего контроля, а также на консультирование по отдельным вопросам налогообложения.

Помимо этого различаются и результаты, а также порядок оформления налогового аудита и сопутствующих услуг по вопросам налогообложения.

Результатом оказания сопутствующих услуг по налоговым вопросам могут быть:

указания на наличие налоговых правонарушений и налоговых последствий для экономического субъекта в случаях обнаружения нарушений норм налогового законодательства;

практические рекомендации по устранению негативных последствий, связанных с установленными нарушениями налогового законодательства;

разработка новых проектов построения как общей системы налогообложения экономического субъекта, так и отдельных ее элементов;

внесение рекомендаций по адаптации элементов и регистров бухгалтерского учета (в том числе и при использовании компьютерной обработки данных) к выбранной концепции управления налогами, разработанному комплексу налоговых проектов, изменениям в налоговом законодательстве и другим факторам, оказывающим существенное влияние на уровень полноты, правильности и своевременности исчисления и перечисления платежей в бюджет и внебюджетные фонды;

разработка комплекса организационно-правовых и оперативных управленческих мер, направленных на создание постоянно действующей системы налогового планирования;

расчеты, подтверждающие эффективность налогового планирования, той или иной оптимизационной модели.

Результатом же проведенного налогового аудита будут являться заключение аудитора и отчет. Несмотря на то, что два указанных документа не регламентированы на законодательном уровне, именно они, как правило, составляются аудиторскими фирмами для оформления результатов выполненного налогового аудита. В заключении о результатах проведения налогового аудита аудиторы выражают мнение о степени полноты и правильности исчисления (в том числе правильности применения налоговых льгот и преференций), отражения и своевременности перечисления экономическим субъектом налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды. При этом заключение о результатах проведения налогового аудита не может рассматриваться как аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности в целом.

Отчет же по результатам проведения налогового аудита содержит рекомендации по исправлению выявленных существенных нарушений и дальнейшему их недопущению, рекомендации в отношении порядка исчисления налогов, включая правильность применения льгот, перечень вопросов, требующих особого внимания со стороны руководства организации, предложения по оптимизации налогообложения и совершенствованию системы бухгалтерского и налогового учета с позиций налогообложения.

Таким образом, отличия налогового аудита и сопутствующих услуг в области налогообложения, безусловно, имеют место, несмотря на то что два данных направления достаточно близки. В то же время следует иметь в виду, что положительный результат от оказания сопутствующих услуг в сфере налогового консультирования может быть достигнут, только если этим услугам предшествовал налоговый аудит как таковой. В противном случае аудиторы не смогут оперировать всем объемом информации об организации и ее деятельности, а значит, и найти наиболее приемлемое и эффективное решение поставленной проблемы.

Место налогового аудита в современной системе экономических отношений, а также его роль в ближайшем будущем вызывают множество вопросов и предложений. Налоговый аудит, возможно, является именно тем инструментом, который позволит, с одной стороны, избавить аудит финансовой отчетности от огромного массива информации, анализируемой в рамках проведения проверок соблюдения законодательства при подготовке и составлении финансовой отчетности, а с другой - обеспечить контролирующие органы аудиторскими заключениями именно по вопросам соблюдения налогового законодательства.

**Соотношение общего и налогового аудита**

В соответствии с Федеральным законом от 07.08.01 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" существуют некоторые категории хозяйствующих субъектов, для которых общий аудит является обязательным. Общий аудит предполагает независимую проверку бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности. Несмотря на то что общий аудит в любом случае проводится выборочно, проверке подлежат все участки бухгалтерского учета организации.

Налоговый аудит как отдельный вид аудита Законом N 119-ФЗ не выделяется, а относится, скорее, к сопутствующим услугам и поэтому является инициативным, т.е. необязательным. Фактически налоговый аудит может быть частью общего аудита, если заказчик общего аудита пожелает подвергнуть проверке налоговый учет и налоговую отчетность своей организации. Однако налоговая составляющая общего аудита не может охватить всего объема информации, влияющей на налоговые обязательства организации. Поэтому, для того чтобы максимально полно изучить и впоследствии снизить налоговые риски организации, необходимо провести полноценный налоговый аудит.

Многие организации, для которых общий аудит является обязательным, указывают в договорах с аудиторскими фирмами объем работ по налоговому аудиту. Как правило, это увеличивает общую стоимость работ. Однако если организация действительно стремится снизить свои налоговые риски, ей необходимо проводить полный налоговый аудит. Проверка налоговой отчетности и налогового учета в отличие от общего аудита должна проводиться сплошным методом. Очевидно, что объем налоговой информации значительно меньше, чем объем всей финансовой информации организации, поэтому сплошной метод проверки вполне применим для налогового аудита.

**Заказчики налогового аудита**

В первую очередь налоговый аудит пользуется спросом у крупных компаний, осуществляющих несколько видов деятельности, в том числе экспортно-импортные операции. Обороты таких компаний велики, поэтому и налоговые обязательства, в том числе штрафы и пени, составляют немалые суммы. Таким образом, дабы минимизировать налоговые выплаты, а также избежать штрафных санкций, крупной компании целесообразно и экономически выгодно провести налоговый аудит, посредством которого удастся выявить и нейтрализовать ошибки в ведении налогового учета и составлении налоговой отчетности. В данном случае под налоговым учетом понимается не только учет по налогу на прибыль организаций, регламентированный главой 25 НК Республики Эквадор, но и расчет сумм к уплате по всем налогам, уплачиваемым организацией.

Отдельно налоговый аудит могут заказать и организации, для которых обязательным является общий аудит. К таким организациям относятся:

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 отчисления физических и юридических лиц;

организации и индивидуальные предприниматели, объем выручки от реализации продукции которых за один год превышает 500 тыс. МРОТ или сумма активов баланса которых на конец отчетного года превышает 200 тыс. МРОТ;

иные организации, в отношении которых обязательный аудит предусмотрен федеральным законом.

В таком случае налоговый аудит целесообразно проводить в рамках обязательной аудиторской проверки.

Фактически налоговый аудит по методу проведения схож с проверкой, которую проводят налоговые органы. 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.

Следующей категорией хозяйствующих субъектов, которым необходим налоговый аудит, являются организации, в которых произошла смена главного бухгалтера. По объективным причинам это весьма негативно сказывается на качестве ведения бухгалтерского и налогового учета в организации. Главному бухгалтеру, который порой единолично занимается всеми вопросами, связанными с налогообложением, весьма сложно в новой фирме организовать правильное ведение налогового учета и исправить уже имеющиеся ошибки предшественника. Ему необходима помощь в виде налогового аудита. Проведение налогового аудита в организации может заказать также собственник или руководитель организации с целью проверить правильность исчисления и уплаты налогов.

**Методика проведения налогового аудита**

Практически каждая аудиторская фирма имеет собственные методы и способы проведения аудита. Создать универсальную методику налогового аудита невозможно, так как, несмотря на единство налоговой системы в нашей стране, каждый хозяйствующий субъект имеет свои особенности в исчислении и уплате налогов, что может привести к ошибкам и нарушениям, выявление которых и является задачей налогового аудита.

В целом налоговый аудит можно определить как выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия нормам, установленным законодательством, порядке формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты разных уровней и внебюджетные фонды. Налоговый аудит как процесс состоит из нескольких этапов:

предварительная оценка (экспертиза) существующей системы налогообложения экономического субъекта;

проверка и подтверждение (неподтверждение) правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды;

оформление и представление результатов проведения налогового аудита.

На каждом из этих этапов аудиторы выполняют определенные проверочные действия. Так, на первом этапе необходимо:

провести общий анализ элементов системы налогообложения экономического субъекта;

определить основные факторы, влияющие на налоговые показатели;

проверить правильность методики исчисления налоговых платежей;

провести правовую и налоговую экспертизу существующей системы хозяйственных отношений;

проанализировать организацию документооборота и изучить функции и полномочия служб, ответственных за исчисление и уплату налогов;

осуществить предварительный расчет налоговых показателей экономического субъекта.

Выполнение процедур на данном этапе позволяет рассмотреть такие существенные факторы, как специфика основных хозяйственных операций экономического субъекта и существующие объекты налогообложения, соответствие применяемого организацией порядка налогообложения нормам действующего законодательства, оценить уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений.

На следующем, основном, этапе проверки необходимо определить, на каких именно участках налогового учета необходима углубленная проверка. По результатам предварительного анализа аудиторы могут выявить проблемные моменты в налоговой системе организации, поэтому проводить полноценный аудит всех участков налоговой системы нецелесообразно. Например, на первом этапе вполне можно понять, что проблемы у организации, скорее всего, возникнут с экспортным НДС, так как организация реализует товары (работы, услуги) за рубеж, с налогом на прибыль, так как учет доходов и расходов в целях налогообложения не организован должным образом, с акцизами, если организация реализует подакцизную продукцию, и т.д. С другой стороны, можно сразу определить участки, где проблем, вероятнее всего, не возникнет. Это касается в первую очередь несложных налогов (налог на рекламу, транспортный налог и т.д.).

Таким образом, проверку исчисления и уплаты налогов можно проводить в тематическом разрезе. Однако в организациях со сложной и объемной системой налоговых обязательств, имеющих обособленные подразделения, дочерние компании, применяющих разные режимы налогообложения (общий режим у головной организации и единый налог на вмененный доход у обособленного подразделения), второй этап налогового аудита должен проводиться сплошным методом.

При проведении второго этапа работ осуществляется проверка налоговой отчетности, представленной экономическим субъектом по установленным формам, правильности исчисления налогов, сроков уплаты и т.д. При этом способы и методы проверки каждого налога имеют свои особенности. Например, при проверке правильности исчисления налога на прибыль в первую очередь обращается внимание на документальное подтверждение и экономическую обоснованность затрат. При исчислении налога с продаж, в 2006-2007 гг. следует руководствоваться Рекомендации Росналогуправлнения от 19.02.2006 за № 1416-ГР.

В ходе налогового аудита проводится проверка правильности формирования налоговой базы и заполнения налоговых деклараций организации. Как уже отмечалось, под налоговым учетом мы понимаем весь учет, в том числе и бухгалтерский, который содержит данные, влияющие на формирование налоговых обязательств организации. В настоящее время практически все налоги, за исключением налога на прибыль, единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, налога на добавленную стоимость и некоторых других, исчисляются по данным бухгалтерского учета.

Итак, аудиторы, проводящие проверку, проводят экспертизу бухгалтерского и налогового учета за весь период, подлежащий проверке. Экспертиза включает проведение анализа первичных документов, получение разъяснений от руководства о показателях и методиках, положенных в основу налогового расчета.

В ходе проверки (аудита) аудиторы должны тесно взаимодействовать с бухгалтерской и юридической службами организации, а также непосредственно с руководством.

В первую очередь аудиторы должны понимать, чем и каким образом на самом деле занимается проверяемая организация. Дело в том, что практически любая фирма в той или иной степени и в разных масштабах заключает сделки, в которых существо отношений не соответствует их юридическому оформлению. Наиболее распространенный пример - обналичивание денежных средств. В целях документального оформления такой сделки многие организации заключают фиктивные договоры подряда. Проведение данных операций при недостаточно грамотном юридическом оформлении может привести к весьма серьезным последствиям. Аудитор не должен оставлять без внимания все проблемные и рисковые (с точки зрения налогообложения) сделки проверяемой организации, поэтому руководство организации и бухгалтерская служба должны обеспечить аудитора не только формальной информацией о своей деятельности, но и фактической.

Необходимость тесного взаимодействия проверяющей и проверяемой сторон в ходе налогового аудита вызвана также тем, что в ходе проверки бухгалтерия организации должна стремиться незамедлительно исправить максимально возможное количество обнаруженных аудиторами ошибок. Таким образом, целью налогового аудита является не обнаружение как можно большего количества ошибок и занесение их в отчет, а исправление обнаруженных ошибок 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.

На третьем, заключительном, этапе подводятся результаты проведенного аудита. Результаты аудиторской проверки оформляются аудиторским заключением. В заключении о результатах выполнения специального аудиторского задания по проведению налогового аудита следует выразить мнение:

о степени полноты и правильности исчисления, отражения и перечисления экономическим субъектом платежей в бюджет и внебюджетные фонды;

о правильности применения экономическим субъектом налоговых льгот.

Однако само по себе заключение не несет аналитической и рекомендательной информации. Поэтому заказчик аудита должен также требовать отчет об аудиторской проверке, в котором подробно рассмотрены все выявленные ошибки и даны рекомендации по их исправлению. Эту курсовую украли и выдали за свою, если автор не удалил эту и еще 8 таких же фраз.

Проверяющая организация несет ответственность за правильность и полноту отражения данных в заключении и (или) отчете аудитора о выявленных им искажениях.

**Ответственность аудиторов**

Очевидно, что аудиторы, как и работники налоговых органов, способны выявить возможные нарушения действующего законодательства. Однако цель налоговых органов - привлечь хозяйствующего субъекта к ответственности, а цель аудиторов - снизить вероятность привлечения к ней организации.

Аудиторы не могут заставить своего заказчика, ну если только утюгом, 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.

Если бухгалтерия организации не сочтет нужным исправить существенные нарушения, выявленные аудиторской организацией по результатам выполнения специального аудиторского задания, аудиторская организация должна направить письмо-уведомление на имя руководителя организации о данном факте и сообщить об ответственности за нарушение действующего законодательства. 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. Однако у аудиторской фирмы есть определенные обязательства перед клиентом. В частности, она несет ответственность за несоблюдение конфиденциальности коммерческой информации проверяемой организации.

По окончании налогового аудита заказчик может воспользоваться иными услугами аудиторской фирмы. Так, аудиторская фирма может предложить своим клиентам разработать и представить:

рекомендации и предложения по улучшению существующей системы налогообложения экономического субъекта;

оптимальные механизмы начисления налогов с учетом особенностей экономического субъекта;

рекомендации о полном и правильном использовании экономическим субъектом налоговых льгот;

предложения по созданию конкретного комплекса мер, направленных в рамках действующего законодательства на оптимизацию налогов и снижение налоговых рисков;

предварительный расчет налоговых платежей при различных вариантах договорных отношений экономического субъекта и видах деятельности;

рекомендации по достижению соответствия принципов налогового учета, применяемых отдельными подразделениями и филиалами, единой системе налогового планирования, действующей у экономического субъекта;

рекомендации и предложения по созданию системы внутреннего контроля экономического субъекта за правильностью исчисления налогов и сборов;

предложения по адаптации действующей системы налогового планирования и учета к возможным изменениям требований налогового законодательства.

Аудиторская организация может также представлять интересы хозяйствующего субъекта в отношениях с налоговыми органами. Общение с налоговыми органами в ходе и по результатам проведения налогового аудита осуществляется:

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;

для помощи студентам (студенткам), как эта курсовая, если ты ее взял из Интернета, то прочти, переработай и добавь имя автора и название ее (его) курсовой или реферата в список литературы.

в других необходимых случаях.

Результатом оказания сопутствующих услуг по налоговым вопросам могут быть:

указания на наличие налоговых правонарушений и налоговых последствий для экономического субъекта в случаях обнаружения нарушений норм налогового законодательства;

практические рекомендации по устранению негативных последствий, связанных с установленными нарушениями налогового законодательства;

разработка новых проектов построения как общей системы налогообложения экономического субъекта, так и отдельных ее элементов;

внесение рекомендаций по адаптации элементов и регистров бухгалтерского учета (в том числе и при использовании компьютерной обработки данных, бесплатная почта на only4you.su) к выбранной концепции управления налогами, разработанному комплексу налоговых проектов, изменениям в налоговом законодательстве и другим факторам, оказывающим существенное влияние на уровень полноты, правильности и своевременности исчисления и перечисления платежей в бюджет и внебюджетные фонды;

разработка комплекса организационно-правовых и оперативных управленческих мер, направленных на создание постоянно действующей системы налогового планирования.

Однако следует иметь в виду, что положительный результат от оказания сопутствующих налоговому аудиту услуг может быть достигнут только тогда, когда этим услугам предшествовал налоговый аудит как таковой. В противном случае аудиторы не смогут оперировать всем объемом информации об организации и ее деятельности, а значит, и найти эффективное решение проблемы.

**Причины обособления налогового аудита от сопутствующих услуг**

Согласно Федеральному закону от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" целью аудита "является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации: Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения".

Практика показывает, что пользователи бухгалтерской отчетности не в полной мере оценивают ее возможности, особенно как туалетной бумаги. Большая часть российских организаций ведет налоговый учет (до 2002 г. бухгалтерский учет для целей налогообложения), управленческий учет для внутренних пользователей и готовит отчетность по международным стандартам финансовой отчетности для инвесторов. Такая расстановка приоритетов неверна, так как не позволяет правильно анализировать бухгалтерскую отчетность.

Отметим, что основные риски при ведении бухгалтерского учета экономические субъекты связывают с налогообложением. В большинстве случаев аудиторы уделяют особое внимание именно вопросам налогообложения.

Долгое время это являлось камнем преткновения: желания клиента не совпадали с реальными задачами аудиторов. В свете этого противоречия 11 июля 2000 г. Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ утвердила методику аудиторской деятельности "Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами".

На первых этапах разработки этот документ был задуман как правило аудиторской деятельности, но из-за многочисленных споров вокруг его целесообразности было принято решение об утверждении статуса рекомендательной методики.

В процессе создания было высказано много аргументов против написания отдельных требований к налоговому аудиту как к дополнительной аудиторской услуге. Возникало вполне обоснованное утверждение: для выражения мнения о степени достоверности бухгалтерской отчетности аудитору при проверке статей расчетов с бюджетом необходимо руководствоваться некоторыми методами и принципами налогового аудита, в частности, проверкой и подтверждением правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды. В конечном итоге в рамках общего аудита частично проводится и налоговый аудит. Если это так, то целесообразней регулировать налоговый аудит и другие услуги по вопросам налогообложения с использованием уже существующего стандарта "Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним". Такой подход существует в международных правилах аудиторской деятельности. На наш взгляд, различия в применении налогового аудита и аудита бухгалтерской отчетности в России слишком велики, чтобы говорить об однозначности указанного подхода.

Целью налогового аудита является выражение мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядке формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды

Очевидно, что налоговый аудит ориентирован на значительно более специализированное применение, чем полномасштабный аудит бухгалтерской отчетности. В связи с узким профилем применения налогового аудита возникает потребность в привлечении и более специализированных специалистов: юристов-налоговиков, консультантов в области налогового учета.

Немаловажен еще и тот факт, что затраты времени и средств при проведении налогового аудита значительно ниже, что уменьшает и его стоимость. Это становится актуальным в случаях приближающейся налоговой проверки.

Зачастую при отсутствии достаточного количества времени налоговый аудит является своеобразной панацеей для экономического субъекта.

Достаточно важным аргументом можно назвать степень ответственности аудитора в случае, если налоговая инспекция нашла те или иные нарушения.

Зачастую экономические субъекты пытаются переложить на аудиторские организации штрафы, начисляемые им налоговыми органами. Проблема материальной ответственности аудитора за свои ошибки при проведении налогового аудита отчасти решается введением п.3 Методики - "Общение аудиторской организации с налоговыми органами при проведении налогового аудита и оказание других сопутствующих услуг по налоговым вопросам".

Аудиторская организация может выступать в качестве представителя интересов экономического субъекта как налогоплательщика в отношениях с налоговыми органами.

Общение аудиторской организации с налоговыми органами осуществляется:

а) при обращении к налоговым органам с целью получения аудиторских доказательств при выполнении специального аудиторского задания;

б) для получения разъяснений по актам проверок, проведенных налоговыми органами в отношении проверяемого экономического субъекта;

в) при выполнении консультаций (юридических, бухгалтерских, налоговых и других) экономическому субъекту в спорах с налоговыми органами;

г) в других необходимых случаях.

К тому же помимо непосредственно проверки налогообложения в ходе осуществления налогового аудита и других сопутствующих услуг по вопросам налогообложения клиент получает консультации, связанные с рациональным исправлением обнаруженных ошибок. В данном случае целесообразно доверить такие вопросы, требующие, безусловно, профессионального подхода, высококвалифицированным специалистам.

Хотелось бы отметить еще раз, что Методика аудиторской деятельности "Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами" в отличие от аудиторского правила (стандарта) носит сугубо рекомендательный характер и в ней подчеркивается необходимость утверждения отдельных требований к налоговому аудиту как к дополнительной аудиторской услуге. Вполне возможно, что в связи с принятием Федерального закона "Об аудиторской деятельности" статус рекомендательной методики в скором будущем будет пересмотрен.

Причиной привлечения внимания к налоговому аудиту являются также последние события в налоговом законодательстве.

Важный этап развития системы российского налогового законодательства - введение в действие главы 25 НК РФ, что обусловило необходимость ведения в целях исчисления налога на прибыль налогового учета. Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом (ст.313 НК РФ). Если ты читал(а) внимательно, то нашел (нашла) тут 9 «дописок» включая эту, работай головой, что бы получить хорошую оценку.

По мнению многих специалистов, проблема введения налогового учета давно стала актуальной. Не используя налоговый учет, налогоплательщики вынуждены определять налоговую базу по данным бухгалтерского учета (п.1 ст.54 НК РФ). Однако бухгалтерский учет в России не всегда способен в полной мере обеспечить налогоплательщика необходимой информацией. В первую очередь это связано с тем, что для налогообложения необходим контроль правильности, полноты и своевременности исчисления и уплаты налогов в бюджет. Бухгалтерский учет не может обеспечить такой стабильности в силу собственной нестабильности. Динамичность изменения бухгалтерского учета, так же как и налогового законодательства, слишком велика, чтобы связывать их вместе. Поэтому налоговая система должна быть максимально самодостаточной, чтобы не проявлялось влияние посторонних непредсказуемых факторов.

Налоговый учет предполагает ведение специальных аналитических регистров на основании первичных учетных документов и обособленный от бухгалтерского учета расчет налоговой базы. Данные налогового учета должны отражать:

порядок формирования сумм доходов и расходов;

порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;

сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;

порядок формирования сумм создаваемых резервов;

сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль.

В результате необходимость правильной постановки налогового учета повлечет за собой появление спроса на консультирование в области налогообложения. Аудит бухгалтерской отчетности практически полностью выпадает из этой сферы применения. В данном случае есть острая необходимость в дополнительных, узкоспециализированных услугах, а именно: налоговом аудите и других сопутствующих услугах по налоговым вопросам.

**Список литературы**

Методика аудиторской деятельности "Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами", утвержденная Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации от 11 июля 2000 г.

И.А. Бажин, аудитор "Аудиторские ведомости", N 4, апрель 2006 г.

А.К. Мельников, ассистент департамента бухгалтерского учета и аудита компании "ФБК" "Финансовые и бухгалтерские консультации", N 11, ноябрь 2002 г.

Л.Л. Сомов, аудиторская фирма "Уральский союз" "Финансовая газета. Региональный выпуск", N 28, июль 2004 г.