

УДК 657.6

ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО АУДИТА КАК СРЕДСТВО СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

Бездольная Татьяна Юрьевна*

Ставропольский государственный аграрный университет

Ставрополь, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-5293-2374>

e-mail: kau801980@mail.ru

Нещадимова Татьяна Александровна

Ставропольский государственный аграрный университет

Ставрополь, Россия

<https://orcid.org/0000-0003-2585-8612>

e-mail: bashkatovata@yandex.ru

Введение. Сегодня налоговый аудит является инструментом, позволяющим максимально полно и эффективно минимизировать налоговые риски и провести оптимизацию налогов в организации. Для обеспечения эффективного и рационального проведения налогового аудита необходимо определение ключевых направлений этого процесса. Целью статьи является комплексное авторское исследование проблемы развития налогового аудита в России. **Методология.** В процессе исследования представлены в системном виде ключевые проблемы, сдерживающие потенциал и развитие налогового аудита, использовались методы логического, статистического анализа. В статье проведен анализ результатов камеральных и выездных проверок в Российской Федерации за последние три года. Определено количество выявленных налоговых нарушений в результате налоговых проверок. **Результаты.** Планирование является одним из обязательных этапов налогового аудита, который включает в себя определение стратегии, тактики, объема работы и разработки программы налогового аудита. В статье предложены этапы планирования комплексного налогового аудита, разработаны методы оптимизации по НДС, а также представлены результаты мероприятий для улучшения деятельности аудиторов. **Выводы.** Сделан вывод о том, что при реализации налогового аудита требуется разработка практических рекомендаций по совершенствованию деятельности аудиторов и аудиторских организаций, что позволит снизить риски налоговых проверок и претензий со стороны налогового органа, а также построить правильную стратегию работы организации.

Ключевые слова: налогообложения, налоговый аудит, камеральная проверка, налоговое планирование, налоговая оптимизация, выездные проверки, налоговые проверки

Введение

Многие коммерческие организации сталкиваются с проблемами налогового характера и часто стремятся решить их таким образом, чтобы максимально использовать свои ресурсы для ускорения экономического роста. Проблема усовершенствования организации налогового аудита на предприятии заключается в выработке комплексного планирования, системного подхода, а также связанных между собой методических решений, для которых было бы возможно создать условия не только для их практического, но теоретического внедрения. Несмотря на то, что на сегодняшний день существуют методические рекомендации на предмет проверки того или иного вида налога, сбора или иного обязательного платежа, вопросы формирования доказательной базы, порядок применения конкретных способов и приёмов аудита, источники информации и т. п. остаются без внимания как законодателей, так и учёных.

Кроме того, проблема организации налогового аудита заключается в том, что на сегодняшний день на законодательном уровне этот вид аудита не является урегулиро-

ванным. Таким образом, основными проблемами организации и методики проведения налогового аудита на предприятии являются отсутствие чётко закреплённых нормативно-законодательных актов, регламентирующих проведение такого вида аудита, и постоянные изменения в системе налогообложения, затрудняющие его проведение.

Вопросы организации налогового аудита изучены в работах К. С. Боткиной, Т. Т. Кускильдина [3], В. А. Евсеенко [5], А. В. Тычиной [10], Т. А. Нещадимовой, Р.И. Сафиуллаевой [9], Ю. В. Литвина [8], Г. М. Коркиной, О. П. Смирновой [6]. Однако, невзирая на значительное количество исследований, проведенных в узконаправленной области планирования налогового аудита (А. С. Денисовой, А. А. Штягиной [4], Е. А. Яковлевой, М. М. Гаджиева, С. А. Бучаевой [11]), вопросы практики применения налогового аудита отечественными предприятиями недостаточно изучены. Несмотря на это, сегодня именно налоговый аудит является инструментом, позволяющим максимально полно и эффективно изучить, а также минимизировать налоговые риски коммерческой организации. Решением вышеуказанных проблем необходимо развивать и совершенствовать методологические, организационно-методические основы организации налогового аудита, которые в дальнейшем позволят получать концептуальные положения и расширять свои знания о проведении налогового аудита.

Основной целью налогового аудита является:

- защитить организацию от претензий налогового органа;
- снизить риски налоговых проверок;
- выстроить правильную стратегию работы компании.

Важным условием успешного бизнеса является проведение налогового аудита непосредственно до проверки налоговым органом организации.

Материалы и методы исследования

Во время изучения теоретических и прикладных основ планирования налогового аудита использовались труды ученых-теоретиков, а также практиков в сфере организации налогового аудита в компаниях. Исследование основано на статистических данных, опубликованных Федеральной налоговой службой России с 2019 по 2022 г.

Грамотные и опытные руководители проводят налоговый аудит на постоянной основе. Но большая часть предпринимателей прибегают к налоговому аудиту, когда уже организация попала в список недобросовестных налогоплательщиков или же вовсе, во время выездной налоговой проверки. В такой ситуации аудитор в силах исправлять только самые «выдающиеся» ошибки или же уделить наибольшее внимание проверке уже выявленных недостатков ранее проведенной проверкой для сохранения в организации состояния выполненных постпроверочных мероприятий.

Очень важный вопрос для каждой организации – для чего проводить налоговый аудит. В последнее время аудит стал разносторонним и инициативным, проводится по желанию собственника или руководства организации. Как правило, такой вид аудита связан с желанием проверить работу генерального директора, главного бухгалтера или финансового директора, а также если планируется реорганизация организаций, привлечение инвестора, продажи долей новым собственникам.

Налоговый аудит включает в себя аудит учетной политики в целях налогообложения, а также аудит методики постановки налогового учета. Рассмотрим дополнительные проверки во время налогового аудита, которые представлены на рисунке 1.

Перед началом проведения налогового аудита и/или оказанием сопутствующих услуг по вопросам в сфере налогообложения аудиторская организация должна убедиться в том, что с обеих сторон достигнуто взаимопонимание с лицом, заказавшим выполнение специального аудиторского задания, относительно цели и характера предстоящей работы, содержания подготавливаемых итоговых документов, а также в

определении состава и группы лиц, которые будут знакомиться с результатами работы, то есть создать команду соответствующих и компетентных специалистов.

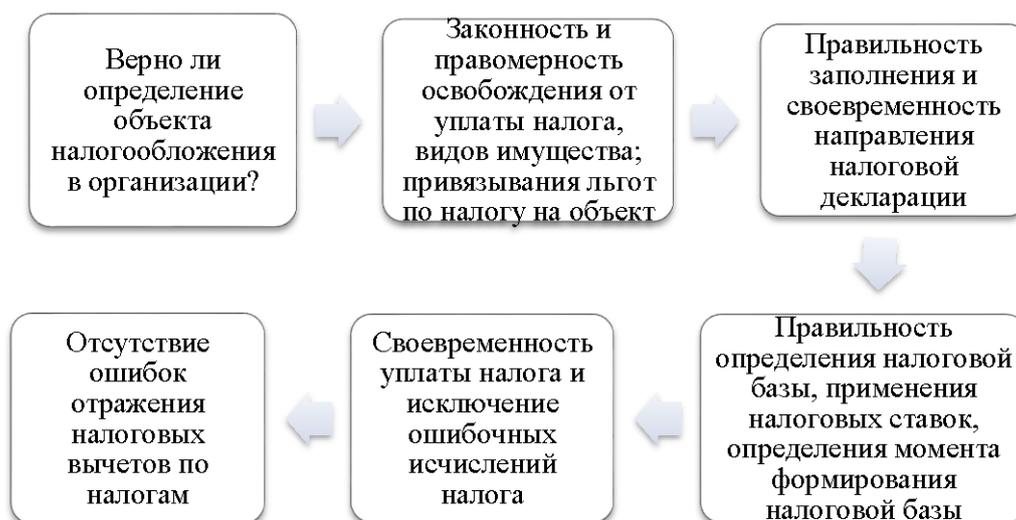


Рисунок 1 – Дополнительные проверки во время налогового аудита

На рисунке 2 представлены сопутствующие услуги, проведение которых возможно в рамках налогового аудита либо по его результатам.



Рисунок 2 – Сопутствующие налоговому аудиту услуги

По окончании оказания сопутствующих услуг в области налогообложения могут быть представлены результаты в конце проведенного налогового аудита, которые показаны на рисунке 3.

По результатам проведенного налогового аудита делается итоговый отчет, который содержит в себе рекомендации по исправлению выявленных существенных нарушений и дальнейшему их недопущению, а также рекомендации в отношении порядка исчисления налогов, включая правильность применения льгот, предложения и рекомендации по оптимизации налогообложения и усовершенствованию системы бухгалтерского и налогового учета с позиций налогообложения.

Каждая организация или индивидуальный предприниматель сталкиваются с камеральной налоговой проверкой. Процесс ее проведения начинается с момента сдачи налогоплательщиком декларации в Федеральную налоговую службу.

Поступило по результатам дополнительных платежей 40,3 млрд руб., увеличено налоговых обязательств после получения требований о предоставлении пояснений

(документов) в процессе проведения камеральных проверок 59,8 млрд руб., удельный вес на сумму расхождений по декларации по НДС в общей сумме налоговых вычетов по НДС составил 0,67 %. Как показывают данные Федеральной налоговой службы России ¹, за 2021 год было проведено камеральных проверок 8028 тыс. ед., по результатам доначислено 89,2 млрд руб., начисление дополнительных платежей напрямую связано с числом выявленных в ходе налоговых проверок нарушений.

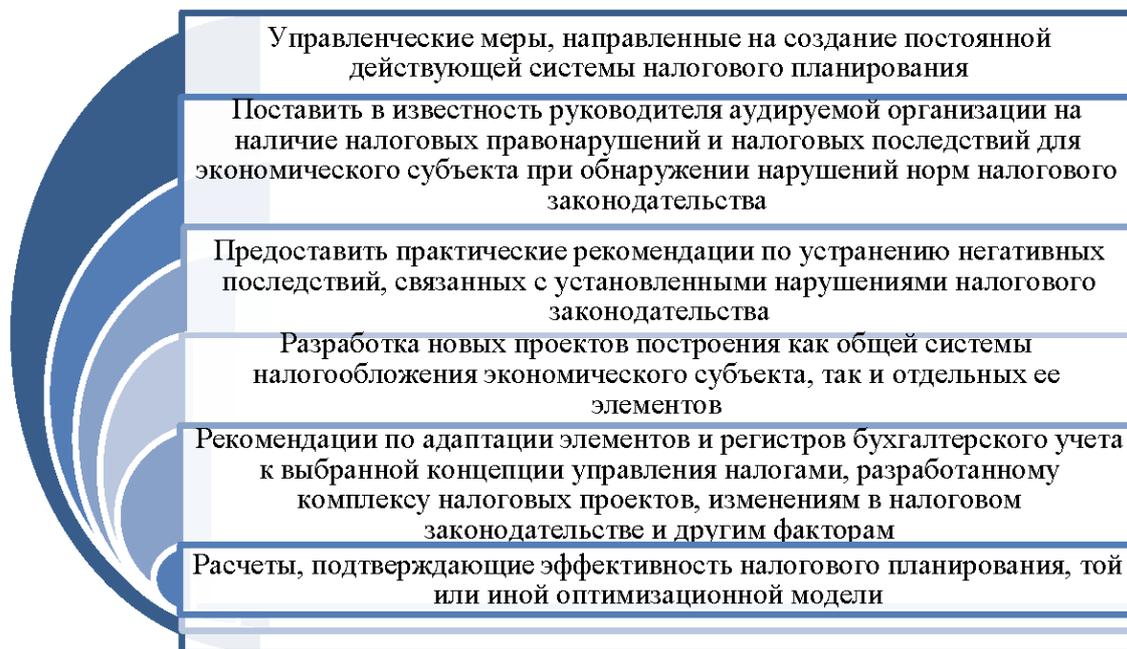


Рисунок 3 – Мероприятия по итогам налоговых проверок

Рассмотрим сведения об организации и проведении камеральных проверок Федеральной налоговой службы России, которая представлена на рисунке 4. Проведенный анализ позволил сформулировать следующее. Число камеральных налоговых проверок в Российской Федерации за период 2019–2022 гг. увеличилось на 3586 тыс. ед., или на 45,6 %, так на 01.04.2022 было проведено 11 445 тыс. ед., а в 2019 году 7859 тыс. ед.

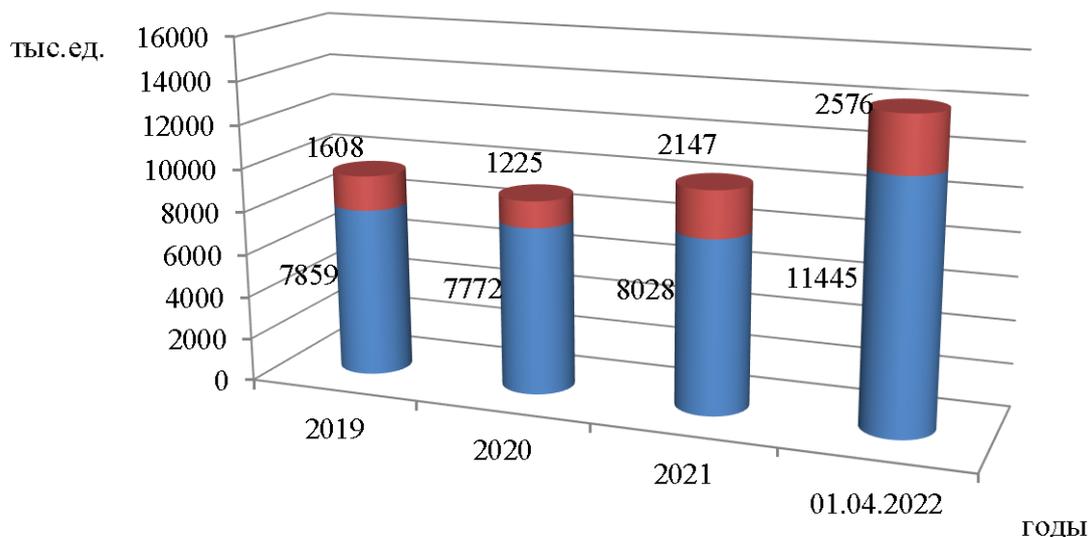


Рисунок 4 – Сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок Федеральной налоговой службы России, кол.

¹Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок) за 2021 год [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn01/related_activities/statistics_and_analytics/forms/10577693/ (Дата обращения: 12.08.2022)

Число выездных проверок увеличилось на 968, или на 60,2 %, и на 01.04.2022 составило 2576 тыс. ед., что больше, чем в 2019 году.

Результаты

Планирование – это один из обязательных этапов налогового аудита, который включает в себя определение стратегии, тактики, объёма работы и разработки программы или же специального аудиторского задания, иными словами, плана налогового аудита. Как и в любом из видов аудита, в налоговом аудите одной из актуальных проблем является определение ключевых направлений проведения аудита, без которых невозможно обеспечить эффективное и рациональное проведение налогового аудита. Если рассматривать штатного бухгалтера организации, то нужно помнить о рисках, о человеческом факторе и о том, что сотрудник организации не сможет объективно проверить сам себя. Данная проверка не будет достаточно достоверной, и для того, чтобы этого избежать, проводится внешний налоговый аудит, который рассматривает основные аспекты:

- вопросы налогообложения;
- вопросы применения налоговых льгот;
- вопросы налогового планирования.

Стоит обратить внимание, если общий аудит рассматривает общие вопросы бухгалтерского учета, кадрового учета и вопросы сдачи отчетности, то вопросы внутреннего и внешнего налогового аудита – это узкоспециализированные вопросы, направленные на проверку:

- уставных документов;
- учетной политики компании;
- крупные сделки, совершенные компанией по счетам 60, 62 по бухгалтерскому учету;
- первичные документы;
- взаимодействие компании с другими компаниями, другими контрагентами;
- сделки с взаимозависимостью;
- аспекты бизнеса;
- особенности предоставления скидок.

Чаще всего организации обращаются за услугой налогового аудита во время выездной налоговой проверки (ВНП). Это влечет за собой:

- восстановление документов;
- восстановление учета;
- создание локальных актов;
- создание положения о проверке контрагентов;
- восстановление учетной политики и т. д.

Если же все эти мероприятия проводятся своевременно и соразмерно, с соблюдением определённой стратегии, организация сталкивается с меньшими проблемами при проверке.

С 2019 года на основании Федерального закона «Об аудиторской деятельности» внешние аудиторы должны сообщать о результатах своих проверок в налоговые органы. Но в этом случае организация, которая пользуется такой услугой, даже не подозревает о том, что по итогу проведенного налогового аудита результаты проверки и выявленные ошибки попадают в налоговые органы.

Рассмотрим планирование налогового аудита, но не следует забывать, что каждый аудитор или аудиторская организация имеет свои процедуры и правила проведения и организации планирования налогового аудита. Они могут отличаться от уже существующих базовых критериев [2].

Рассматривая планирование комплексного налогового аудита как непрерывный взаимосвязанный с другими этапами его реализации процесс и учитывая специфику деятельности организации, нами разработан блок последовательных действий, который в отличие от существующих подходов позволяет на начальном этапе выявить налоговые риски и разработать детальные процедуры для их снижения (рисунок 5).

Организация планирования налогового аудита включает в себе осуществление необходимых процедур, которые дают возможность проанализировать особенности бизнес-процессов организации, объекты налогообложения, соответствие применяемой системы налогообложения действующему законодательству, а также проверку на исполнение исправлений ранее выявленных ошибок прошлой аудиторской проверкой, направление рекомендаций для дальнейшей работы.



Рисунок 5 – Этапы планирования комплексного налогового аудита

Перечень процедур налогового аудита, их сложность, объем будут зависеть от бизнес-клиента, от периода, а также от того, как ведется отчетность. Для этого необходим абсолютный и относительный анализ. После проведения общего стратегического планирования с учётом полученной информации можно приступить к планированию по существу.

Для того чтобы подготовить правильные и корректные аудиторские процедуры, необходима оценка системы внутреннего контроля организации (этой стадии необходимо уделить 60 % внимания). Если система контроля у организации очень сильная, правильный менеджмент, который осуществляет постоянный мониторинг, изменения законодательства, организация, постоянно отслеживаются определенные операции (т. е. происходит контроль всего производственного процесса, в том числе технологического и финансового), то аудитор может положиться на систему внутреннего контроля и сделать аудиторские процедуры менее объемными, провести налоговый аудит в наиболее быстрые сроки.

Аналитические процедуры в налоговом аудите также присутствуют, поэтому аудитор обязан обладать необходимыми аналитическими способностями. Все этапы налогового аудита ведут к минимизации рисков и оптимизации налоговых платежей. Что касается минимизации рисков, то налоговый аудит предотвращает такие риски, как:

- по налогу на добавленную стоимость;
- по раздельному учету;
- по ст. 252 НК РФ (в которой сказано, что все расходы должны быть официально (документально) подтверждены и экономически обоснованы).

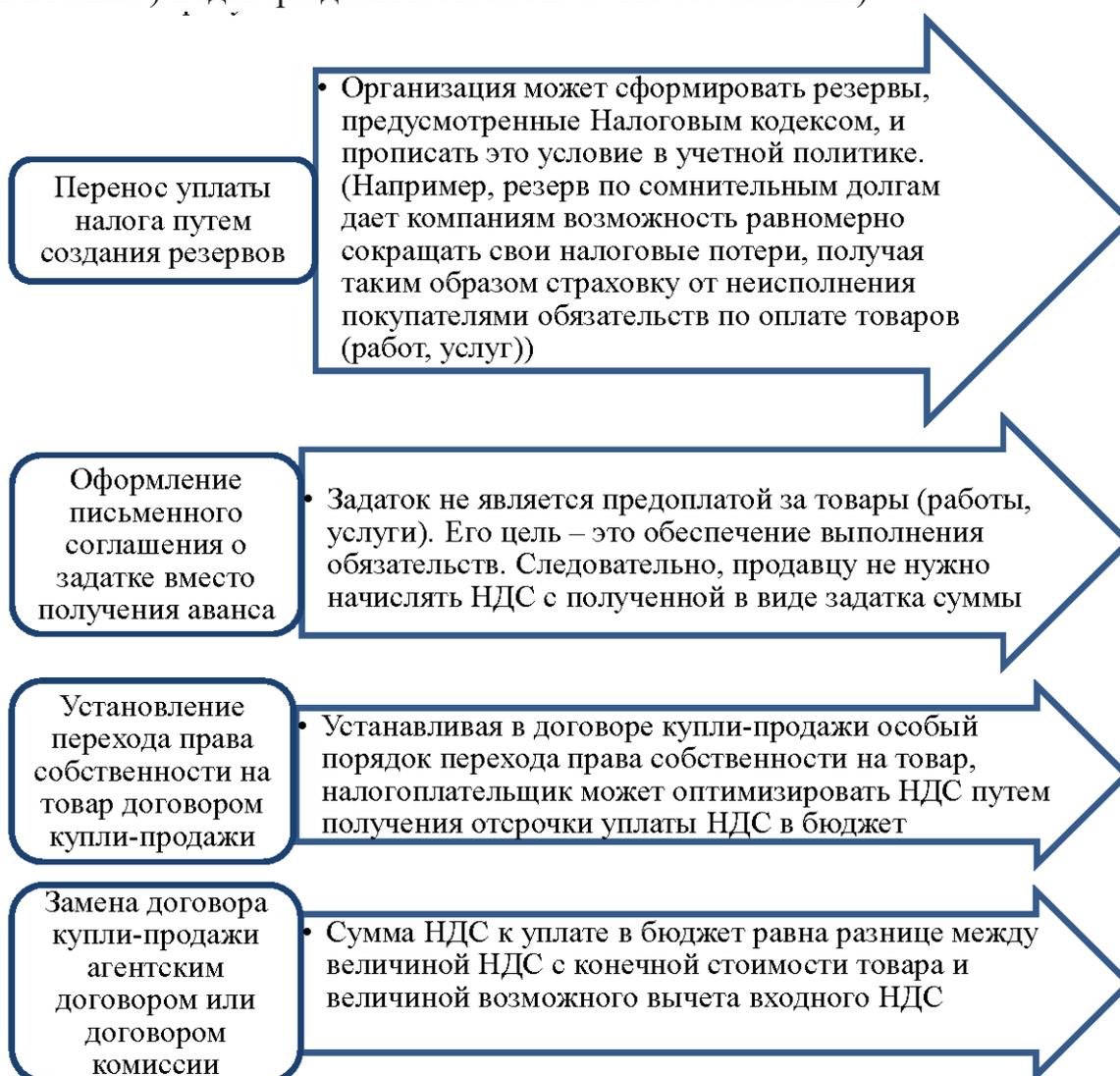


Рисунок 6 – Разработанные методы оптимизации по НДС

Налоговый аудит является инструментом оптимизации. Задачей налогового аудита на этапе оптимизации является не только исправление ошибок, но и просмотр ме-

ханизмов налоговой оптимизации – как сделать лучше и доказать свою правоту при налоговой проверке. Если организация хочет сократить и оптимизировать риски, не опасаться выездной налоговой проверки, налоговый аудит – это единственная процедура, которая решит все эти вопросы.

Также немаловажным элементом оптимизации при проведении налогового аудита является изначально правильно сформированная учетная политика организации. При ее формировании необходимо просчитать все возможные ситуации и процессы в организации. Это необходимо для того, чтобы у организации был широкий выбор в плане определения оптимального варианта учета, который был бы действенным со всех сторон налогообложения. Не стоит забывать о том, что организация имеет право на законных условиях получать освобождение от исполнения обязанностей плательщика налогов в части уплаты НДС.

Рассмотрим разработанные методы оптимизации по НДС, которые представлены на рисунке 6.

Необходимые меры налоговой оптимизации в совокупности со схемами и методами снижения налоговых рисков часто изменяются. Причиной тому служат изменения в законодательстве и других нормативных актах, поэтому необходимо на постоянной основе отслеживать и оценивать все происходящие изменения и проводить коррективы в методах по осуществлению налоговой оптимизации [1].

Заключение

Для эффективности достигнутых результатов проведенного налогового аудита его необходимо проводить в период, максимально близкий к сроку уплаты налогов, сборов и взносов для оптимального управления денежными потоками. Также важной оценкой качества налогового аудита является проведение анализа налоговой нагрузки, т. е. организация обязана самостоятельно рассчитывать данный показатель для понимания, попадает ли она в список недоброжелательных налогоплательщиков и является ли целью для проведения выездной налоговой проверки. Для оценки этого показателя необходим комплексный аудит отдельно по каждому виду налога. С его помощью возможно не только получить информацию о соответствии данных налоговой нагрузки по заданным параметрам или наоборот, но и установить, по каким причинам произошло это несоответствие, проанализировать налоговый потенциал и определиться с направлениями по оптимизации.

Существует множество методик расчета по налоговой нагрузке. При выборе стоит руководствоваться следующими факторами:

- количество налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки;
- определение интегрального показателя, с которым соотносится сумма налогов, сборов и взносов.

Часто в экономической литературе можно встретить, что авторы не рекомендуют при расчете налоговой нагрузки не применять налог на доходы физических лиц (НДФЛ), объясняя это тем, что организация является налоговым агентом, и уплачивает НДФЛ не из собственных средств, а из средств сотрудника, работающего в этой организации [7]. Но ФНС России при расчете налоговой нагрузки все-таки принимает в расчет данный налог. Таким образом, можно выделить следующие рекомендации по повышению эффективности налогового аудита:

1. Применять разработанный отдельный блок комплексного налогового аудита, который в отличие от существующих подходов позволяет на начальном этапе выявить налоговые риски и разработать детальные процедуры для их снижения.

2. Использовать в работе индивидуальный алгоритм поэтапного планирования комплексного налогового аудита для целей определения объема выполняемых в орга-

низации аудиторских процедур, а также проанализирован способ определения налоговой нагрузки в организации.

3. Применять оригинальную методику, разработанную для организации комплексного налогового аудита по налогу на добавленную стоимость (НДС) в организациях.

Можно отметить, что вышеперечисленные рекомендации в сфере налогового аудита по прогнозированию налоговой нагрузки с учетом изменений в сфере налогообложения достаточно эффективны и не вызовут существенных затрат в коммерческой организации

Конфликт интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Список источников

1. Бездольная Т. Ю., Нестеренко А. В., Хоружий В. И. Цифровизация системы налогообложения в России // Бухучет в сельском хозяйстве. 2021. № 10. С. 35–41.
2. Бездольная Т. Ю., Полторак О. А. Цифровая трансформация аудита // Аграрный сектор экономики России: опыт, проблемы и перспективы развития : сб. науч. тр. по материалам Всероссийской (национальной) науч.-практ. конф. (г. Орел) / Орел, 2021. С. 492–497.
3. Боткина К. С., Кускильдин Т. Т. Особенности налогового контроля за рубежом. Перспективы развития в России // Актуальные проблемы обеспечения экономической безопасности государства, регионов, предприятий : сборник научных статей III Международной научно-практической конференции. 2019. С. 31–34.
4. Денисова А. С., Штягина А. А. Актуальные проблемы методик и процедур налогового аудита в России // Академическая публицистика. 2021. № 4. С. 243–248
5. Евсеенко В. А. Организация налогового аудита на предприятии: теоретические и практические аспекты // Менеджер. 2020. № 2 (92). С. 142–152.
6. Коркина Г. М., Смирнова О. П. Актуальные аспекты развития налогового контроля // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22. № 9 (459). С. 1008–1022.
7. Кодзоева З. А. Концептуальная модель налогового аудита предпринимательской деятельности // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. 2020. № 12 (127). С. 14–16.
8. Литвин Ю. В. Камеральная налоговая проверка как элемент современной политики государства // Вопросы экономики и управления. 2017. № 1 (8). С. 33–36.
9. Нецадимова Т. А., Сафиуллаева Р. И. Развитие налогового аудита: проблемы и перспективы // Аграрная наука, творчество, рост : сб. науч. тр. по материалам IX Междунар. науч.-практ. конф. (г. Ставрополь) / Ставропольский ГАУ. Ставрополь, 2019. С. 83–86.
10. Тычина А. В. Способы оптимизации налога на прибыль организаций в Российской Федерации // Вестник современных исследований. 2019. № 1.10 (28). С. 280–286.

11. Яковлева Е. А., Гаджиев М. М., Бучаева С. А. Резервы налогового планирования: формирование налоговых эффектов в условиях цифровизации // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2019. № 1 (119). С. 4–5.

References

1. Bezdolnaya T. Yu., Nesterenko A. V., Khoruzhy V.I. Digitalization of the taxation system in Russia // Accounting in agriculture. 2021. No. 10. P. 35–41.
2. Bezdolnaya T. Yu., Poltorak O. A. Digital transformation of audit // Agrarian sector of the Russian economy: experience, problems and development prospects : Sat. scientific tr. based on the materials of the All-Russian (national) scientific-pract. conf. (Orel) / Orel, 2021. S. 492–497.
3. Botkina K. S., Kuskildin T. T. Features of tax control abroad. Prospects for development in Russia // Actual problems of ensuring the economic security of the state, regions, enterprises: a collection of scientific articles of the III International Scientific and Practical Conference. 2019. S. 31–34.
4. Denisova A. S., Shtyagina, A. A. Actual problems of methods and procedures of tax audit in Russia // Academic journalism. 2021. No. 4. S. 243–248.
5. Evseenko V. A. Organization of tax audit at the enterprise: theoretical and practical aspects // Manager. 2020. No. 2 (92). Pp. 142–152.
6. Korkina G. M., Smirnova O. P. Actual aspects of the development of tax control // International accounting. 2019. Vol. 22. No. 9 (459). Pp. 1008–1022.
7. Kodzoeva Z. A. Conceptual model of tax audit of entrepreneurial activity // Science and education: economy and economy; entrepreneurship; law and management. 2020. No. 12 (127). Pp. 14–16.
8. Litvin Yu. V. Desk tax audit as an element of modern state policy // Issues of Economics and Management. 2017. No. 1 (8). Pp. 33–36.
9. Neshchadimova T. A., Safiullaeva R. I. Development of tax audit: problems and prospects // Agrarian science, creativity, growth : coll. scientific tr. based on materials of the IX International scientific-pract. conf. (Stavropol) / Stavropol State Agrarian University. Stavropol, 2019. P. 83–86.
10. Tychina A. V. Methods for optimizing corporate income tax in the Russian Federation. Vestnik sovremennykh issledovaniy. 2019. No. 1.10 (28). Pp. 280–286.
11. Yakovleva E. A., Gadzhiev M. M., Buchaeva S. A. Tax planning reserves : formation of tax effects in the context of digitalization // Management of economic systems: electronic scientific journal. 2019. No. 1 (119). С. 4–5.

PROBLEMS AND PROSPECTS OF THE DEVELOPMENT OF TAX AUDIT AS A MEANS OF REDUCING TAX RISKS

Tatyana Yu. Bezdolnaya
Stavropol State Agrarian University
Stavropol, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-5293-2374>
e-mail: kau801980@mail.ru

Tatyana A. Neshchadimova
Stavropol State Agrarian University
Stavropol, Russia
<https://orcid.org/0000-0003-2585-8612>
e-mail: bashkatovata@yandex.ru

Introduction. Today, tax audit is a tool that provides fully and effectively minimizing tax risks and optimizing taxes in an organization. An urgent problem of tax audit constitutes the identification of key areas of audit, which ensure the effective and rational conduct of tax audit. The purpose of the article is a comprehensive study of the problem of tax audit development in Russia. **Methodology.** In the study, the key problems that hinder the potential and development of tax audit are presented in a systematic way, using methods of logical and statistical analysis. The article analyzes the results of desk and field inspections in the Russian Federation over the past three years. The number of revealed tax violations as a result of tax audits is determined. **Results.** Planning is one of the mandatory stages of a tax audit, which includes the definition of strategy, tactics, scope of work and the development of a tax audit program. The article presents the results of measures to improve the activities of auditors, the stages of planning a comprehensive tax audit, and develops optimization methods for VAT. **Conclusions.** It is concluded that implementing a tax audit requires the development of practical recommendations for improving the activities of auditors and audit organizations, which will reduce the risks of tax audits and claims from the tax authorities, building the right strategy for the organization.

Keywords: taxation, tax audit, desk audit, tax planning, tax optimization, field audits, tax audits