

# Организационные и методические особенности аудита налогообложения

## Organizational and Methodological Features of Tax Audit

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-4-15-27

**И.С. Егорова**, канд. экон. наук, доцент,  
Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации

**e-mail:** ISEgorova@fa.ru

**I.S. Egorova**, Candidate of Economic Sciences, Associate  
Professor, Financial University under the Government of  
the Russian Federation

**e-mail:** ISEgorova@fa.ru

**Аннотация.** *Статья посвящена особенностям организации налогового аудита, а также отдельным методическим аспектам его осуществления (в том числе в части формирования рабочих документов для сбора аудиторских доказательств).*

**Ключевые слова:** аудит, налоговый аудит, аудит налогообложения, налоги, сборы, страховые взносы.

**Abstract.** *The article is devoted to the peculiarities of the organization of tax audit, as well as to certain methodological aspects of its implementation (including the formation of working documents for the collection of audit evidence).*

**Keywords:** audit, tax audit, tax audit, tax, fee, insurance premium.

Отсутствие в настоящее время идентификации отдельных видов аудита (производственного, социального, экологического, налогового и т.д.), не предусмотренных Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее — Закон № 307-ФЗ) [4], но достаточно распространенных в теории и практике аудиторской деятельности, порождает ряд проблем организационно-методического характера.

Одним из таких видов является аудит налогообложения (налоговый аудит) осуществление которого также не находит отражения в отечественных нормативных правовых актах, но тем не менее является весьма важным направлением как в деятельности аудиторов, так и в рамках реализации образовательных программ высшей школы. В этой связи проблематике организационных и методических особенностей аудита налогообложения и посвящена данная статья.

С позиций нормативных правовых актов в настоящее время аудиторы могут ориентироваться лишь на Методические рекомендации Минфина России, касающиеся особенностей аудита НДС и налога на прибыль [10, 11]. К сожалению, эти методические рекомендации практически не пересматривались с момента их утверждения. Кроме того, система налого-

обложения аудируемого лица не ограничивается только двумя данными налогами и включает разнообразные федеральные, региональные и местные налоги.

Ранее, в ряде статей [13–15] автором была предпринята попытка идентификации налогового аудита и методических подходов к аудиту исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов исходя из их элементов, определенных Налоговым кодексом РФ. Исходя из этого, был сделан вывод о том, что *налоговый аудит — это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности в части отражения в ней информации о налогах, сборах и страховых взносах.* По сути, налоговый аудит является частью обязательного аудита, поэтому, по нашему мнению, последовательность проведения аудита налогообложения и структуру услуг, которые могут оказывать аудиторы в части проверки исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов (НССВ), а также прочих и сопутствующих услуг, можно представить в виде рис. 1.

В рамках аудита операций по начислению, учету и уплате налогов, сборов, страховых взносов аудитор должен проверить учет на раз-

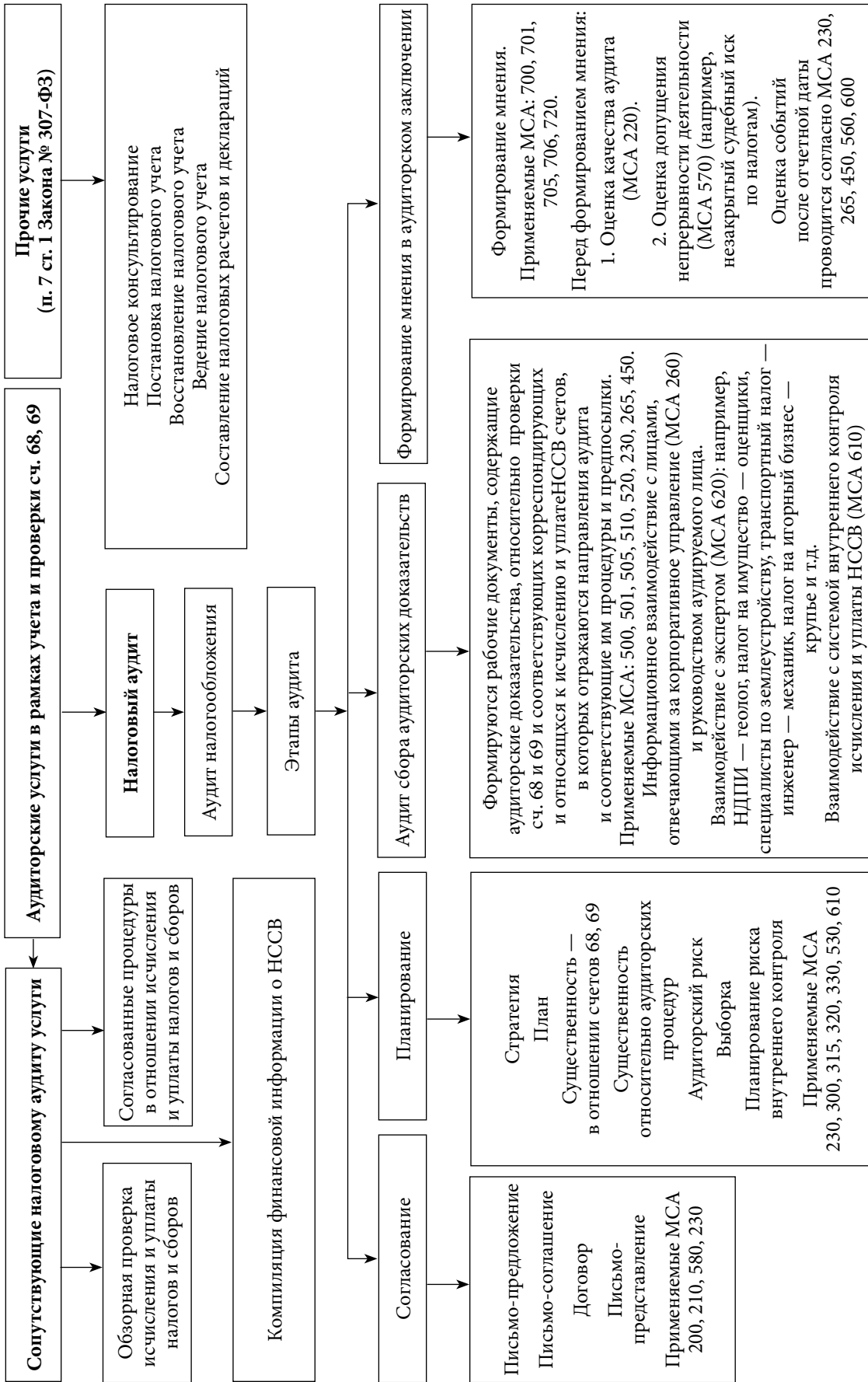


Рис. 1. Структура услуг, которые могут оказывать аудиторы в части проверки исчисления и уплаты налогов и сборов и их учета



личных счетах, отдельные из которых рассмотрены ниже.

Так, «основными» счетами, проверяемыми в ходе налогового аудита, являются счета раздела VI. «Расчеты» Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [12]: счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» и счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

**Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»** предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, а также по налогам с работников этой организации.

При этом аудит детализируется на основании проверки открытых к счету 68 субсчетов, которые могут быть сформированы в рабочем плане счетов аудируемого лица следующим образом:

- 68.1 — НДФЛ;
- 68.2 — НДС;
- 68.3 — акцизы;
- 68.4 — налог на прибыль;
- 68.6 — земельный налог;
- 68.7 — транспортный налог;
- 68.8 — налог на имущество организации;
- 68.9 — прочие налоги и сборы.

При проверке страховых взносов аудитор проверяет учет на **счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»**, который предназначен для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников аудируемого лица.

К счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут быть открыты субсчета:

- 69–1 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 69–2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;
- 69–3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

При проверке необходимо иметь в виду, что аудируемое лицо для подробной аналитики может открыть к счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» соответствующие субсчета, на которых учитываются

штрафы, пени, неустойки. Данная аналитика позволяет бухгалтеру отследить соответствующую информацию и принять меры для предотвращения подобных фактов в будущем. В свою очередь, аудитор должен проверить как наличие штрафов, пеней, неустоек, так и предпринятые аудируемым лицом меры по предотвращению налоговых правонарушений и нивелированию их последствий.

Аудит налогообложения не ограничивается только лишь проверкой учета на счетах 68 «Расчеты по налогам и сборам» и счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». При проверке того или иного налога необходимо учитывать его специфику. Так, при проверке НДС проверяется также учет на **счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»**, на котором отражаются суммы НДС по приобретаемым аудируемым лицом материальным ценностям: ОС, НМА, материально-производственным запасам.

Счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» предназначен для обобщения информации об уплаченных (причитающихся к уплате) организацией суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, а также работам и услугам.

К счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» могут быть открыты субсчета:

- 19–1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»;
- 19–2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;
- 19–3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» и др.

При проверке налога на прибыль проверяется также учет на **счетах 09 «Отложенные налоговые активы»** и **77 «Отложенные налоговые обязательства»**, предназначенных для обобщения информации о наличии и движении отложенных налоговых обязательств.

Определенная информация для проверки содержится на **счете 90 «Продажи»**. Так, на субсчете 90–3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика), а на субсче-

те 90–4 «Акцизы» учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

В отношении прочих видов деятельности соответствующая информация о налогах и сборах отражается на **счете 91 «Прочие доходы и расходы»**. Аудитору также необходимо проверить учет на **счете 99 «Прибыли и убытки»**, на котором отражается уплаченный налог на прибыль, а также пени, штрафы за нарушения порядка и сроков начисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов (также данная информация может быть отражена на счете 91).

Так как уплата налогов списывается на счета учета затрат и прочих расходов, то, соответственно, в проверке должны быть задействованы (в случае их наличия в плане счетов аудируемого лица) такие счета, как 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 90/1 «Себестоимость продаж», 91/2 «Прочие расходы».

При проверке таких налогов, как земельный, транспортный, налог на имущество организаций целесообразно провести проверку налогооблагаемой базы, проверяя при этом учет на счете 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств». Кроме того, аудитору необходимо проверить перечисление денежных средств, идущих в уплату налогов, сборов, страховых взносов. Так как, как правило, это происходит безналичным способом, необходимо проверить учет на **счете 51 «Расчетные счета»** в данной части.

В части информационной базы аудита налогообложения аудитору в первую очередь необходимо рассмотреть формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности, соответствующие строки бухгалтерского баланса.

Так, отражение информации по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» происходит по соответствующим строкам бухгалтерского баланса (1230,1450,1520) с их дальнейшей детализацией в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- по строке 1230 «Дебиторская задолженность» — в составе дебиторской задолжен-

ности (в части переплаты по налогам, сборам, страховым взносам);

- по строке 1450 «Прочие обязательства» — в части сумм по представленной аудируемому лицу отсрочке в отношении уплаты налогов, сборов, страховых взносов;

- по строке 1520 «Кредиторская задолженность» — в составе кредиторской задолженности по сумме начисленных налогов, сборов, страховых взносов уплата по которым еще не наступила (соответственно, в конце отчетного периода сальдо на счетах 68 и 69 отражает величину задолженности аудируемого лица по соответствующему налогу, сбору, страховому взносу перед бюджетом и внебюджетными фондами соответственно).

Необходимо учитывать, что отражение остатков по счетам 68, 69 по строкам бухгалтерского баланса может быть интерпретировано аудиторами в ходе проверки по-разному.

Так, если наличие определенных сумм по строке 1520 «Кредиторская задолженность» расценивается как нормальное для аудируемого лица, то отражение информации по строке 1450 «Прочие обязательства» может быть расценено аудитором как рискованный фактор (в частности, риска угрозы непрерывности деятельности), свидетельствующий о неплатежеспособности аудируемого лица. Следовательно, данный фактор можно включить в состав оценки существенной неопределенности в рамках финансовых событий или условий при оценке допущения непрерывности деятельности согласно МСА 570 «Непрерывность деятельности».

Определенные выводы аудитор может сделать и по наличию сумм переплат по налогам, сборам, страховым взносам, отраженным по строке 1230 «Дебиторская задолженность» в составе дебиторской задолженности. Наличие факта переплат может свидетельствовать о недостаточной квалификации учетного персонала, выполняющего данные функции.

Общую последовательность аудита налогообложения по счетам 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» можно представить в виде совокупности задач, сформированных согласно МСА 500 «Аудиторские доказательства», на основании которых планируются направления аудита и со-

ставляются рабочие документы. Эта совокупность представлена тремя группами процедур:

- 1) процедуры оценки рисков;
- 2) процедуры тестирования системы внутреннего контроля;
- 3) процедуры проверки по существу.

Остановимся более подробно на задачах, сформированных на основе второй и третьей групп процедур, так как именно они формируют основу проверки. Заметим, что процедуры оценки рисков можно провести, как было отмечено выше, посредством оценки риска учета в части налогообложения и риска неплатежеспособности с учетом наличия фактов отсрочек налоговых платежей.

Задачи аудита в части **тестирования системы внутреннего контроля** могут быть сформулированы следующим образом:

- тестирование проводимой аудируемым лицом инвентаризации расчетов (как в целом, так и относительно расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами);
- оценка результатов внутреннего и внешнего контроля расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;
- результатов предыдущего аудита исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов;
- результатов проверок (камеральных, выездных) налоговыми инспекциями исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов.

Данное тестирование позволяет выявить «узкие» места в учете по данным счетам, а также наличие соответствующих штрафных санкций и принятых мер по их устранению.

Задачи аудита в части осуществления **процедур проверки по существу** заключаются в следующем.

### **1. Проверка у аудируемого лица в отчетном периоде:**

- 1.1. ведения налогового учета;
- 1.2. осуществления налогового консультирования;
- 1.3. составления налоговых деклараций;
- 1.4. оказания других услуг, связанных с учетом и контролем исчисления и уплаты конкретных налогов и сборов (перечень прочих услуг, отраженный в п. 7 ст. 1 Закона № 307-ФЗ не является исчерпывающим).

Несмотря на то что данные прочие услуги не отнесены ст. 8 «Независимость аудиторских

организаций, аудиторов» Закона № 307-ФЗ к несовместимым с проведением аудита, в данном случае необходимо оценить угрозу самоконтроля, т.е. факта того, что аудитор может не заметить сделанные при осуществлении данных видов прочих услуг ошибки.

### **2. Общие задачи аудита учета на счетах 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»:**

2.1. проверка соответствия отражения в учетной политике аудируемого лица методики учета по данным счетам за отчетный год положениям ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»;

2.2. проверка взаимоувязки информации по счетам, отраженной в соответствующих строках отчетных форм, приложениях к отчетности и пояснениях к ней;

2.3. проверка фактической реализации учетной политики по соответствующим счетам (ее соответствие утвержденной учетной политике за отчетный год);

2.4. проверка переноса остатков по соответствующей статье бухгалтерского баланса с конца предыдущего периода в начало отчетного периода;

2.5. проверка правильности переноса остатков по счетам 68, 69 из оборотной ведомости в бухгалтерский баланс;

2.6. проверка правильности переноса остатков из Главной книги в оборотную ведомость;

2.7. проверка правильности переноса остатков по счетам из соответствующих ведомостей, журналов — ордеров, машинограмм (в зависимости от применяемой формы учета) в Главную книгу;

2.8. проверка соответствия применяемых форм первичных учетных документов, отражающих факты хозяйственной жизни учета нематериальных активов, их амортизации, вложений во внеоборотные активы, утвержденным в приложении к учетной политике аудируемого лица;

2.9. проверка соблюдения графика документооборота учета по соответствующим счетам;

2.10. проверка правильности отражения в учете корреспонденций счетов;

2.11. проверка соответствия синтетического и аналитического учета по соответствующим счетам.

### **3. Проверка факта уплаты конкретного налога (сбора) либо наличия соответствующих операций, освобожденных от уплаты налога, а также наличия налоговых льгот:**

3.1. проверка отнесения аудируемого лица к плательщикам (неплательщикам) соответствующих налогов;

3.2. проверка наличия факта освобождения аудируемого лица от уплаты соответствующих налогов;

3.3. проверка наличия факта освобождения отдельных операций аудируемого лица по видам налогов от уплаты соответствующих налогов;

3.4. проверка правомерности применения льгот при расчете соответствующих налогов.

### **4. Проверка исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов:**

4.1. Проверка учетной политики в целях бухгалтерского (финансового) учета и учетной политики в целях налогообложения:

4.1.1. проверка учетных политик для целей финансового и налогового учета на соответствие требованиям нормативных правовых актов (акцент — проверка соответствия учетной политики в целях налогообложения положениям НК РФ и налогового законодательства);

4.1.2. проверка фактической реализации учетных политик;

4.1.3. сравнение подходов к учету активов и обязательств в учетных политиках для целей финансового и налогового учета;

4.2. проверка формы ведения налогового учета аудируемым лицом (в регистрах бухгалтерского (финансового) учета либо регистрах налогового учета);

4.3. проверка корректности определения объекта налогообложения (объекта обложения страховыми взносами);

4.4. проверка корректности исчисления налогооблагаемой базы (базы для исчисления страховых взносов);

4.5. проверка корректности определения налогового периода (расчетного периода);

4.6. проверка корректности применения налоговых ставок (тарифов страховых взносов);

4.7. проверка правильности исчисления конкретного налога, сбора (страхового взноса);

4.8. проверка полноты и своевременности перечисления налоговых платежей и страхо-

вых взносов в соответствующие бюджеты (в том числе внебюджетные фонды).

4.9. проверка корректности формирования налоговых регистров (налоговых деклараций);

4.10. проверка корректности формирования и отражения в учете разниц в ведении бухгалтерского (финансового) и налогового учета;

4.11. проверка наличия и уплаты задолженности, штрафов и пени, неустоек по налогам, сборам, страховым взносам.

При реализации всех перечисленных выше задач аудитором должны использоваться процедуры согласно МСА 500 «Аудиторские доказательства» в отношении предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, сформированных в соответствии с МСА 315 (пересмотренным) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения». В соответствии с МСА 315 аудиторские процедуры осуществляются на основе соответствующих предпосылок. Предпосылки — это заявления руководства, сделанные в явной или иной форме, которые включены в финансовую отчетность и используются практикующим специалистом для рассмотрения различных типов потенциально возможных искажений.

Таким образом, проверка элементов налога, сбора, страхового взноса должна быть включена в состав процедур проверки по существу.

Кроме того, на этапе планирования проверки аудитор может получить информацию, касающуюся аудита налогообложения, из открытых источников. Например, большое количество открытых данных об экономических субъектах (для аудитора — аудируемых лицах) предоставляет Федеральная налоговая служба, не нарушая при этом налоговую тайну, так как согласно п. 1.1 ст. 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, плательщике страховых взносов, за исключением сведений, являющихся общедоступными, в том числе ставших таковыми с согласия их обладателя-налогоплательщика (плательщика страховых взносов).

Такое согласие представляется по выбору налогоплательщика (плательщика страховых

взносов) в отношении всех сведений или их части, полученных налоговым органом, по форме, формату и в порядке, утверждаемым федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Так, на сайте ФНС размещен сервис «Прозрачный бизнес», который позволяет получить комплексную информацию о налогоплательщике-организации и использовать ее в рамках риск-ориентированного подхода для осуществления налогового аудита. Необходимо отметить, что размещение сведений, ранее относящихся к налоговой тайне, стало возможным благодаря поправкам, внесенным Федеральным законом от 01.05.2016 № 134-ФЗ в ст. 102 НК РФ.

Автором разработаны формы рабочих документов «Оценка сведений о налоговых

правонарушениях и мерах ответственности за их совершение» и «Бланк потенциального клиента», составленные на основании открытых данных ФНС России, размещенных в сети Интернет, представленные в табл. 1.

Аудитор может осуществить процедуру запроса через сайт ФНС о направлении информации о факте представления в налоговый орган документов при государственной регистрации юридического лица или индивидуального предпринимателя. Запрашиваемая информация направляется налоговым органом на адрес электронной почты (e-mail), указанный при регистрации аудитора в сервисе, в виде сообщения с темой: «Информация о факте представления в налоговый орган документов при государственной регистрации юридического лица/индивидуального предпринимателя».

Таблица 1

**Предлагаемая форма рабочего документа «Оценка сведений о налоговых правонарушениях и мерах ответственности за их совершение», составленного на основании открытых данных ФНС России, размещенных в сети Интернет\***

№ п.п.	Наименование группы предоставляемых сведений	Содержание набора сведений	Набор сведений в отношении аудируемого лица	Процедура	Предпосылка	Вывод аудитора	Возможное использование для других целей
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Сведения о суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам	Набор содержит сведения о суммах недоимки, суммах задолженности по пеням, суммах задолженности по штрафам (по каждому налогу и сбору, страховым взносам, по которым у организации имеется недоимка и (или) задолженность по пеням и штрафам), общей сумме недоимки и задолженности по пеням и штрафам. Сведения указываются по состоянию на 31 декабря года, предшествующего году их размещения на сайте ФНС России, при наличии такой недоимки и задолженности по пеням и штрафам по состоянию на 1 октября года размещения указанных сведений на сайте ФНС России					При оценке допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, формировании разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»

Окончание табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8
2	Сведения о налоговых правонарушениях и мерах ответственности за их совершение	<p>Набор содержит сведения о наличии у организаций налоговых правонарушений и мерах ответственности за их совершение с указанием общего размера штрафа.</p> <p>Сведения указываются в отношении налоговых правонарушений, решения о привлечении к ответственности за совершение которых вступили в силу в период с 1 января по 31 декабря года, предшествующего году размещения указанных сведений на сайте ФНС России, при неуплате штрафа в срок до 1 октября года размещения таких сведений на сайте ФНС России.</p> <p>Сведения сформированы в соответствии с Приказом ФНС России от 29.12.2016 № ММВ-7-14/729@ «Об утверждении сроков и периода размещения, порядка формирования и размещения на официальном сайте Федеральной налоговой службы в информационно-телекоммуникационной сети Интернет сведений, указанных в п. 1.1 ст. 102 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — Приказ № 729)</p>					При оценке допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, формировании разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»

**Предлагаемая форма рабочего документа «Бланк потенциального клиента», составленного на основании открытых данных ФНС России, размещенных в сети Интернет\***

№ п.п.	Наименование группы предоставляемых сведений	Содержание набора сведений	Набор сведений в отношении аудируемого лица	Проце дура	Предпосылка	Вывод ауди тора	Возможное использование для других целей
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Сведения о суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам	Набор содержит сведения о суммах недоимки, суммах задолженности по пеням, суммах задолженности по штрафам (по каждому налогу и сбору, страховым взносам, по которым у организации имеется недоимка и (или) задолженность по пеням и штрафам), общей сумме недоимки и задолженности					При оценке допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, формировании разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»





Продолжение табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8
		по пеням и штрафам. Сведения указываются по состоянию на 31 декабря года, предшествующего году их размещения на сайте ФНС России, при наличии такой недоимки и задолженности по пеням и штрафам по состоянию на 1 октября года размещения указанных сведений на сайте ФНС России					
2	Сведения о налоговых правонарушениях и мерах ответственности за их совершение	Набор содержит сведения о наличии у организаций налоговых правонарушений и мерах ответственности за их совершение с указанием общего размера штрафа. Сведения указываются в отношении налоговых правонарушений, решения о привлечении к ответственности за совершение которых вступили в силу в период с 1 января по 31 декабря года, предшествующего году размещения указанных сведений на сайте ФНС России, при неуплате штрафа в срок до 1 октября года размещения таких сведений на сайте ФНС России. Сведения сформированы в соответствии с Приказом № 729					При оценке допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, формировании разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»
3	Сведения о специальных налоговых режимах, применяемых налогоплательщиками	Набор данных содержит сведения о юридических лицах, которые применяют специальные налоговые режимы. Сведения сформированы в соответствии с Приказом № 729					При оценке рисков бизнеса на этапе планирования
4	Сведения об участии в консолидированной группе налогоплательщиков	Набор данных содержит сведения о том, что организация является участником консолидированной группы налогоплательщиков, или о том, что организация является ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков. Сведения сформированы в соответствии с Приказом № 729					При оценке необходимости применения МСА 600, при оценке рисков бизнеса на этапе планирования
5	Сведения об уплаченных организацией в календарном году, предшествующем году размещения указанных сведений в информационно-телекоммуника-	Сведения об уплаченных организацией в календарном году, предшествующем году размещения сведений, суммах налогов и сборов (по каждому налогу и сбору) включают поступления денежных средств в уплату налогов, в которых показатель «Дата списания со счета плательщика» (поле 71) относится к календарному году, предшествующему году размещения сведений					

1	2	3	4	5	6	7	8
	ционной сети Интернет в соответствии с п. 1.1 ст. 102 Налогового кодекса Российской Федерации, суммах налогов и сборов (по каждому налогу и сбору) без учета сумм налогов (сборов), уплаченных в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Евразийского экономического союза, сумм налогов, уплаченных налоговым агентом, о суммах страховых взносов	и зачисленные на соответствующие счета органов Федерального казначейства. В случае если сумма по налогу, сбору, страховому взносу принимает отрицательное значение, поступление отображается со знаком «0» и не участвует в формировании сводной информации по поступлениям в целом по организации					
6	Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства	Набор данных содержит сведения о юридических лицах и индивидуальных предпринимателях, включенных в Единый государственный реестр малого и среднего предпринимательства, состав которых определен п. 3 ст. 4.1 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»					
7	Реестр лицензий на осуществление деятельности по производству и реализации защищенной от подделок полиграфической продукции	Реестр лицензий на осуществление деятельности по производству и реализации защищенной от подделок полиграфической продукции					При оценке допущения непрерывности деятельности аудируемого лица
8	Реестр лицензий на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах	Реестр лицензий на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах					При оценке допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

Окончание табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8
9	Сведения о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за год, предшествующий году размещения таких сведений на сайте ФНС России	Набор данных содержит сведения о юридических лицах, которые представили бухгалтерскую (финансовую) отчетность за год, предшествующий году размещения таких сведений. Сведения сформированы в соответствии с Приказом № 729					
10	Информация о крупных закупках	Информация о крупных закупках свыше 1 млрд рублей					При оценке допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, при оценке рисков бизнеса на этапе планирования
11	Государственный реестр аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц (РАФП)	Набор содержит открытые и общедоступные сведения об аккредитованных филиалах, представительствах иностранных юридических лиц					При оценке допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

\* [opendata@nalog.ru](mailto:opendata@nalog.ru).

Также логичным будет проанализировать типичные нарушения в отношении исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, представленные на сайте ФНС, которые помогут выявить «узкие места» и обратить внимание на наиболее рискованные области проверки.

Каждая из перечисленных выше задач должна быть реализована в рамках соответствующих направлений проверки с обязательным отражением их результатов в рабочих документах аудитора в соответствии с МСА 230 «Аудиторская документация».

В этой связи нами сформулированы общие подходы к построению рабочих документов

аудитора в рамках проведения налогового аудита, заключающиеся в следующем.

Рабочий документ в обязательном порядке должен иметь наименование (заголовок), в котором должно быть указано, в отношении какой задачи проверки он разработан, а также наименование аудируемого лица и указание периода времени, за который проводится проверка.

Рабочий документ в обязательном порядке должен иметь графу с указанием номеров строк (это необходимо как для удобства нахождения нужной информации в части формирования аудиторских доказательств, так

и для формирования выводов по результатам проведенного аудита).

Если по какому-то из проверяемых направлений отсутствуют данные (или по каким — то причинам данные не представлены аудитором лицом), то в соответствующей проверочной графе делается запись «нет данных», а в выводах аудитора отмечается необходимость проведения процедуры запроса, а также информирования аудируемого лица о последствиях непредставления данных в ответ на данную процедуру. Как правило, это расценивается как ограничение объема аудита и может вылиться в конечном итоге в выпуск аудиторского заключения с выражением модифицированного мнения в виде отказа от выражения мнения.

Проверка корректности идентификации объекта налога, сбора, страхового взноса, применения ставок, тарифов, порядка их расчета и т.д. проводится на основе сравнения положений нормативных правовых актов (в первую очередь НК РФ) с положениями учетной политики аудируемого лица (как для целей фи-

нансового учета, так и для целей налогообложения). При этом применяется процедура инспектирования относительно предположений — «оценка» и «представление».

При проверке расчета определенных сумм налога, сбора, страхового взноса в рабочем документе необходимо предусмотреть графы, по которым можно проверить данный расчет. Как правило суммы проверяются процедурой пересчета относительно предположения «точность».

В обязательном порядке под каждым рабочим документом должен быть сделан вывод, где отражается выявленное искажение согласно МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля», МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»), а также возможные варианты исправления выявленных искажений и информирование аудируемого лица о последствиях неисправления выявленных искажений, а также непредставления запрашиваемой информации.

### Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ, часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ, часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
3. Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».
4. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
5. Международный стандарт аудита 230 «Аудиторская документация» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
6. Международный стандарт аудита 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
7. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
8. Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
9. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
10. Письмо Минфина РФ от 29.12.2003 № 28-01-22/3154/АП «О Методических рекомендациях по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по налогу на добавленную стоимость».



11. Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг, утв. Минфином РФ 23.04.2004, одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол № 25 от 22.04.2004).

12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденный Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010).

13. *Егорова И.С.* Особенности идентификации и осуществления налогового аудита // Аудит. — 2017. — № 6. — С. 13–16.

14. *Егорова И.С.* Особенности методики аудита налогообложения // Аудит. — 2019. — № 4. — С. 13–17.

15. *Егорова И.С.* Аудит налогообложения в части проверки НДС/Л // Аудит. — 2019. — № 7–8. — С. 58–61.

16. *Егорова И.С.* Использование данных интернет-среды в аудите // Аудитор. — 2019. — Т. 5. — № 5. — С. 14–28.

17. Открытые данные, представленные на официальном сайте Федеральной налоговой службы.

18. Типичные нарушения, представленные на официальном сайте Федеральной налоговой службы. — URL : [https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/6946271/](https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6946271/) (дата обращения: 22.03.2021).

19. Официальный сайт справочно-поисковой системы «КонсультантПлюс». — URL : <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 22.03.2021).

## ВШЭ: РОССИЮ ЖДУТ 15 ЛЕТ БЕЗНАДЕЖНОЙ СТАГНАЦИИ

В ближайшие 15 лет у России нет шанса на эффективное развитие экономики: если нынешние тенденции сохранятся, темпы роста ВВП вряд ли превысят 1,4–1,8% в год, что означает стагнацию и безнадежное отставание от развитых стран мира.

Эксперты Высшей школы экономики представили прогноз развития страны на ближайшие годы. Как сообщается в материалах аналитического доклада, подготовленного к XXII Апрельской международной конференции, российская экономика продолжит отставать от мира в условиях сокращения численности трудоспособного населения, низкой производительности труда и недостаточных инвестиций в человеческий капитал.

Как отмечает издание [finanz.ru](http://finanz.ru), одним из наиболее серьезных вызовов для экономики страны в ближайшие годы станет демографический кризис. В условиях падения рождаемости, сокращения миграции и продолжающихся с 1990-х гг. негативных репродуктивных тенденций число людей в трудоспособном возрасте будет снижаться. Молодежи станет меньше, а доля работников в возрасте старше 40 лет возрастет.

«Такие демографические тенденции крайне неблагоприятны с точки зрения экономического роста и производительности труда», — говорится в сообщении.

Сегодня каждый десятый работник в РФ — мигрант. В некоторых отраслях их доля достигает 30%. И хотя производительность труда мигрантов ниже, многие регионы в ближайшее время не смогут выжить без привлечения зарубежной рабочей силы.

Исправить ситуацию с производительностью могли бы инвестиции в образование работников. Однако в России понимания этой необходимости нет. В то время как на Западе компании вкладывают средства в обучение и повышение квалификации работников, российские предприятия в этой сфере серьезно отстают.

«В самых младших группах охват таких программ в России составляет около 30% и постепенно снижается до символических 3–5% в самых старших возрастных группах. При этом, например, в странах Северной и Западной Европы охват 50-летних работников обучением превышает 60%, а в младших рабочих возрастах он еще выше», — отмечает издание.

Стагнация в России продолжается с 2009 г. Ситуация даже хуже, чем в застойном СССР 1979–1990 гг., где ВВП рос на 1,5% в год. При среднем темпе роста современной экономики на 0,9% Россия в 3,5 раза отстала от мира в целом, где рост составил 31,2%, и в 11 раз от Китая, чей ВВП за десятилетие увеличился на 101%.

Еще 7 лет назад в пересчете на душу населения ВВП России в 2,2 раза опережал ВВП Китая и в 1,5 — Малайзии. Теперь же Россия с показателем 10 тысяч долларов в рейтинге ВВП рухнула на 65 место, пропустив вперед себя и Китай, и Малайзию.

*Источник: Новые Известия  
Дата публикации: 20 апреля 2021 г.*