

УДК 657.6

ЗНАЧЕНИЕ ИНТЕГРАЦИИ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ АУДИТА ДЛЯ УЛУЧШЕНИЯ ПРОВЕРКИ РАСЧЕТОВ КОНСОЛИДИРОВАННОГО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

© 2016 Н.Н. Шамонин*

Ключевые слова: аудит, налоги, налоговые обязательства, консолидированный налогоплательщик, интеграция, риски, холдинговые структуры.

Рассмотрена роль бухгалтерской финансовой отчетности как информационной базы для принятия решений о финансово-хозяйственной деятельности организации, о ее инвестиционной привлекательности. Установлена необходимость аудита консолидированного налогоплательщика по налогу на прибыль, раскрыто значение аудиторского риска при проверке консолидированной отчетности. Исследованы особенности, назначение, значимость и порядок интеграции отдельных видов аудита расчетов консолидированного налогоплательщика. Пристальное внимание уделено частично интегрированной системе учета и параллельной системе учета как информационной основе для проведения комплексного аудита.

Современные условия развития экономики в значительной степени повышают требования к качественной стороне бухгалтерской отчетности, которая выступает как информационная база для принятия решений по управлению самой организацией и ее инвестиционным потенциалом. С учетом вышесказанного в последнее время вносятся изменения и дополнения в процесс регулирования бухгалтерского, налогового и аудиторского законодательства не только в России, но и во всем мире в целях улучшения качества бухгалтерской отчетности.

Налоговая политика в современной России, а также законодательные нормы имеют свои национальные стандарты, поскольку налоговые обязательства компаний, а также связанные с ними риски влияют не только на финансовое состояние организации, но и на ее платежеспособность, ликвидность, рентабельность.

В ходе анализа финансово-хозяйственной деятельности компаний за рубежом был сделан вывод, что при финансовом планировании в таких организациях вопросам налогообложения уделяют значительное внимание. Ситуация складывается следующим образом: при наличии высоких налоговых ставок в случае неправильного или недостаточ-

ного учета налогового фактора есть вероятность наступления весьма неблагоприятных последствий вплоть до банкротства предприятия. Однако при правильном использовании предоставляемых государством налоговых льгот и альтернатив существует возможность обеспечения не только сохранности полученных финансовых накоплений, но и финансирования расширения деятельности, а также возможность участия в новых проектах и их финансирования. Одним из источников здесь могут выступить оптимизированные средства после уплаты налогов.

На современном этапе развития для удовлетворения потребностей в информации различных групп пользователей в течение года компании предоставляют различные виды своей отчетности, преимущественно для внешних заинтересованных пользователей. Как следствие, существенно возрос объем раскрываемой информации, в результате чего она стала разрозненной. Система, которая складывается в результате подобных действий, имеет достаточно противоречий из-за отсутствия налаженных внутренних взаимосвязей, поэтому менеджерам и инвесторам приходится прикладывать серьезные усилия по поиску нужной информации, что одновременно увеличивает транзакционные издержки. С целью

* Шамонин Никита Николаевич, аспирант Мордовского государственного университета им. Н.П. Огарёва, г. Саранск. E-mail: NikitaShamonin@yandex.ru.

выражения компетентного мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности заказчика в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета на основе действующего законодательства был создан аудит, занимающий твердые позиции на рынке консалтинговых услуг и имеющий общественное признание.

Анализируя отечественную практику применения аудита по налогам и сборам в сравнении с зарубежными странами, можно отметить, что в нашей стране этот вопрос находится лишь в стадии становления и развития. В данном контексте нам интересен аудит налоговых обязательств, который интегрирован в систему аудита бухгалтерской финансовой отчетности как в разрезе индивидуального плательщика, так и в сфере финансово-хозяйственных групп¹.

Под аудитом расчетов по налогам и сборам мы понимаем контрольную деятельность в области расчетов по налогам и сборам внутри аудируемых подразделений (предприятий), исходя из специфики многоуровневых информационных сред, проводимых как составная часть аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Налог на прибыль, будучи наиболее трудоемким в администрировании налогом, требует пристального внимания как со стороны государственных органов, так и со стороны финансового отдела внутри организации. Вместе с тем, данный налог является бюджетообразующим: его доля поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации составляет более 9 %. Также можно отметить, что, несмотря на различные противоречия, данный налог выступает в качестве инструмента регулирования межбюджетных отношений, где при принятии закона о федеральном бюджете на очередной период устанавливаются пропорции распределения средств по звеньям бюджетной системы.

При анализе истории формирования национальных систем учета можно сделать вывод, что на определенном этапе финансово-хозяйственного развития многие страны, сталкиваясь с проблемами при распределении интересов собственников и государства, выделяли несколько направлений аудита: финансовый, налоговый и управленческий, а также внутренний и внешний. Данный про-

цесс весьма объективен в условиях приведения к единой системе стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Проведение аудита по налогу на прибыль создает ситуацию, при которой нарушения могут быть либо не замечены, либо замечены не должным образом. Применение выборочных методов контроля позволяет существенно снизить риск необнаружения ошибок. Чтобы сократить подобные негативные моменты, налоговую проверку следует осуществлять, используя подходы риск-ориентированного аудита, представляющего собой некую модель аудита, позволяющую обеспечить надежность информации для руководства организации и акционеров, а также подразумевающую наличие эффективного управления рисками и охват всех ключевых рисков деятельности.

Очень часто, формируя консолидированную финансовую отчетность, эксперты выделяют существование параллельных систем: контрольной деятельности и бухгалтерского учета.

Организации по-разному осуществляют бухгалтерский учет - в большинстве случаев обособленно, разделяя на бухгалтерский и консолидированный учет. Основной причиной для разделения учета является необходимость использования национальных стандартов при формировании индивидуальной отчетности, а консолидированной отчетности - по МСФО. Контрольная система холдинговой компании содержит в себе два элемента: внутренний и внешний контроль. Внутренняя система предполагает наличие собственных средств контроля у компаний - членов холдинговой структуры. Внешняя система контроля используется головной фирмой как для дочерних, так и для зависимых компаний.

Процессы формирования консолидированной отчетности могут быть представлены в виде двух действий:

1) подготовки объединенного учета и инструментов внешнего контроллинга, которые выполняются головной фирмой;

2) процесса практического использования консолидированного учета, включающего в себя организацию и использование средств внутреннего контроля во внутренних компаниях холдингов.

Аудиторы в ходе проверки и определения уровня аудиторского риска анализируют и оценивают положение дел.

Что же представляет собой интеграционный риск? Его можно определить как рисковую ситуацию, при которой есть вероятность выявления искажений в консолидированной отчетности вследствие недостатка инструментов внешнего контроля или неэффективной модели консолидированного учета и управления в ходе интеграции. Интеграционный риск построен на следующих составляющих, связанных с оценкой:

1) на анализе состояния системы объединенного учета и управления;

2) осуществляемом головной компанией анализе производительности контрольных процедур при формировании индивидуальной отчетности для консолидации;

3) факторном анализе тех обстоятельств, которые возникают в процессе интеграции и оказывают влияние на надежность данной корпоративной отчетности.

Стоит отметить, что использование интеграционного риска в виде самостоятельного показателя позволит проверяемому лицу отдельно оценить внутрифирменную обстановку в холдинговых структурах, а также сам процесс аудита и контроля в любой компании внутри группы с целью повышения достоверности ее консолидированной отчетности.

При создании интегрированной системы аудита, которая за свою основу берет единую учетную информационную базу, становится возможным учитывать интересы и потребности широкого круга пользователей. Важно выделить следующий момент: при создании, ведении и внедрении в учетный процесс предприятий данного проекта затраты обязаны быть экономически целесообразными и обоснованными, особенно при использовании в крупных холдинговых структурах. Вопросам интеграции отдельных видов аудита для улучшения проверки расчетов консолидированного налогоплательщика по налогу на прибыль в настоящее время уделяется недостаточно внимания, поэтому актуальность выбора темы не вызывает сомнений.

В процессе современного функционирования холдинговых структур происходит постоянная смена условий хозяйствования, требующая получения реальных показателей

использования собственности промышленного предприятия в разных оценках. К сожалению, бухгалтерский баланс не всегда является достоверным источником для оценки положения всей организации, а также не показывает реальной стоимости активов и обязательств. Основной причиной можно назвать применение различных схем для приукрашивания ситуации, которые выявляются в процессе составления производных балансовых отчетов².

Анализируя современную ситуацию в сфере финансового и управленческого учета, можно сделать вывод, что информация, предоставляемая в бухгалтерском балансе, не является исчерпывающей для принятия директивных решений. Наличие в отчете устаревших данных выступает основным недостатком. В этой связи необходима новая, адаптируемая под быстро изменяющиеся условия система, в которой весьма комфортно взаимодействуют различные источники информации, становящиеся основными проверяемыми объектами в аудите. Также очевидным плюсом действия данной интеграции выступает возможность прогнозирования развития организации в перспективе.

При рассмотрении систем финансового, а также налогового аудита следует обращать внимание на систему счетов и субсчетов при использовании необходимой информационной базы. Система затрат, а также изменения остатков ресурсов являются необходимыми элементами данной системы. С учетом вышесказанного можно добавить такой элемент, как определение фактической себестоимости, а также доходов в результате формирования базы по налогам и сборам как на одном предприятии, так и в финансово-хозяйственных группах.

В итоге информация, поступившая из интегрированного информационного комплекса и прошедшая проверку на соответствие действующим нормативным документам, после ее использования в бухгалтерском финансовом учете и налоговом учете анализируется и в совокупности с информацией из внешних источников и внутренней статистики формирует интегрированную базу для проверки расчетов консолидированного налогоплательщика по налогам, в том числе по налогу на прибыль.

В последнее время опубликовано достаточное количество научной литературы, где описываются три основные проблемы³:

◆ интегрированные системы налогового учета используются в различных видах. Яркий пример - применение параллельной двойной записи для двух видов учета, создание резервов как метод налогового учета, использование учетной политики как инструмента для сближения финансового и налогового учета и др;

◆ дезинтегрированные системы учета в организации характеризуются использованием, к примеру, налогового плана счетов на основе диграфической записи, а также обособленных систем на базе простой записи и др.);

◆ необходимо ведение и использование организацией двух полностью самостоятельных систем: финансового и налогового учета.

В настоящее время существуют следующие основные варианты построения систем учета.

1. Параллельная система учета (рис. 1), когда при каждой документально подтвержденной операции происходит ее двойная регистрация - в налоговом и бухгалтерском уче-

те. При использовании дополнительных настроек организация может сверять проведенные операции совместно в данных системах. Это является основным преимуществом ведения параллельного учета: при дополнительной сверке операций снижается вероятность ошибок⁴.

При применении данной системы требуется использовать дополнительные ресурсы (при увеличении трудозатрат не меньше, чем в 2 раза): в этом и проявляется основной недостаток системы.

2. Частично интегрированная система учета (рис. 2), при которой формирование показателей налогового учета происходит за счет использования информационной базы бухгалтерского учета и данных, которые формируются вне предприятия.

При рассматриваемом подходе обеспечивается эффективный контроль формирования налоговой отчетности организаций, основанной на данных бухгалтерского учета. Также велика вероятность минимизации трудозатрат при проведении аудита в холдинговых структурах.



Рис. 1. Метод параллельного ведения учета



Рис. 2. Метод частично интегрированного ведения учета

Частично интегрированная система учета распространена и доступна для организаций, которые работают на условиях ограниченности финансовых и кадровых ресурсов.

Полностью интегрированная система учета представляет собой систему, при которой каждая хозяйственная операция при ее регистрации одновременно учитывается и для целей бухгалтерского, и для целей налогового учета, притом в области одной автоматизированной системы⁵.

Описанная система, являясь достаточно сложным продуктом, требует от пользователей внедрения системы административных процедур и регламентов, а также дисциплины в ведении учета. На сегодняшний момент сложно определить, какое количество организаций готовы к использованию этой системы.

В настоящее время в действующее законодательство постоянно вносятся поправки, поэтому возникает необходимость изменений действующей системы учета. При внедрении полностью интегрированной системы учета организации не рекомендуется использовать значительные доработки, которые связаны с направлением ведения бизнеса, особенно если речь идет о консолидированных группах.

В современных условиях ведения бизнеса финансовая отчетность часто представляет собой разрозненный свод информации, при использовании которого как инвесторы, так и менеджмент затрачивают достаточно много времени на контроль, а также на поиск нужных данных, увеличивая трудозатраты.

При использовании удобной системы мониторинга и регулирования деятельности компании (групп компаний), а именно интегрированной отчетности, организации следует также обратить внимание на проведение интегрированного аудита.

Для экономики России интегрированная отчетность представляется сравнительно новым явлением. В связи с этим на отечественных предприятиях достаточно часто возникают вопросы по поводу форм составления такой отчетности и порядка раскрытия в ней информации.

Особенно остро проблема качества аудита отчетности проявляется при использовании в крупных, холдинговых структурах. Основная причина - то, что регламентирование мето-

дики составления отчетности, а также контроля находится на среднем уровне. Данное обстоятельство обуславливает высокую степень риска аудиторских проверок корпораций. Поэтому аудитом интегрированной отчетности зачастую занимаются западные аудиторские компании.

Подводя итог вышесказанному, следует отметить, что именно при интеграции различных видов аудита происходит улучшение проверки расчетов консолидированного налогоплательщика по налогу на прибыль, поскольку производится всесторонний анализ текущего состояния вертикально интегрированной группы и делаются прогнозы на будущее, позволяя организациям планировать свои бюджеты и эффективно использовать налоговую оптимизацию.

Взятый курс на реформирование российского бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, а также развитие института консолидированного налогоплательщика диктуют национальной экономике свои правила в соответствии с общемировыми порядками, приближая общество к созданию единой мировой экономической зоны.

Формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности основывается на данных бухгалтерского учета, где информационной базой выступает система информации о хозяйственной жизни, активах и обязательствах, источниках финансирования деятельности, о доходах и расходах, а также об иных объектах компании.

Учетная база, нормативная база и внутренние регламенты организации представляют собой основную информационную базу для аудиторов, осуществляющих проверку консолидированной финансовой отчетности.

При интеграции аудитов в рамках консолидированной группы основной целью каждого аудита будет оставаться получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств, которые позволят оценить достоверность аудируемой отчетности по всем направлениям деятельности компании.

Основными функциями аудиторской организации должны стать оптимизация аудиторских процедур за счет их согласованного выполнения, а также максимально возмож-

ный сбор необходимой информации со смежных информационных источников.

Развитие аудита расчетов консолидированных коммерческих организаций по налогам является важнейшей задачей всех видов аудита - внешнего, внутреннего, налогового и государственного (проводится Счетной палатой РФ). Данное обстоятельство обусловлено заинтересованностью в деятельности корпораций не только со стороны ее собственников, но также и со стороны государства, инвесторов и рядовых граждан.

¹ *Поленова С.Н.* Траектория предшествующего развития в проектировании институтов бухгал-

терского учета // *Международный бухгалтерский учет.* 2012. № 23. С. 27-33.

² *Новоселов К.В.* Консолидированная группа налогоплательщиков: исчисление и уплата налога на прибыль с 2012 года // *Налоговая политика и практика.* 2012. № 2.

³ *Каширина М.П.* Методика аудита налогового учета и отчетности налога на прибыль организаций : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. М., 2013. 164 с.

⁴ *Василенко А.А.* Влияние особенностей налогового аудита на выбор аудиторских процедур // *Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития.* 2012. № 7. С. 81-89.

⁵ *Попова Е.В.* Аудит расчетов по налогу на прибыль // *Вестник Университета управления.* 2009. № 21. С. 332-341.

Поступила в редакцию 10.04.2016 г.