

На правах рукописи

Рахманова Ильнара Ильнуровна

Налоговые обязательства в аудиторской деятельности

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Нижний Новгород - 2015

Работа выполнена в Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Казанский (Приволжский) федеральный университет»

Научный руководитель: Харисова Фирдаус Ильясовна,
доктор экономических наук, профессор

Официальные оппоненты: Панкова Светлана Валентиновна
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВПО «Оренбургский государственный университет», кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», профессор

Азарская Майя Анатольевна,
доктор экономических наук, доцент ФГБОУ
ВПО «Поволжский государственный
технологический университет», кафедра
«Бухгалтерский учет, налоги и экономическая
безопасность», профессор

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Южно-Уральский государственный университет» (национальный исследовательский университет)

Защита состоится «14» октября в 12-00 ч. на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 114.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГАОУ ВО «Нижегородский государственный университет им. Н. И. Лобачевского» и на сайте <https://diss.unn.ru/519>

Автореферат диссертации размещен на сайте Министерства образования и науки Российской Федерации.

Автореферат разослан «___» сентября 2015 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета, к.э.н., доцент _____/Маслова Т.С./

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В настоящее время аудит налоговых обязательств является одним из высоковостребованных видов услуг, оказываемых аудиторскими компаниями и индивидуальными аудиторами в Российской Федерации. Несмотря на сформировавшийся устойчивый спрос на аудит налоговых обязательств и его значительную долю в общем объеме аудиторско-консультационных услуг, предоставляемых субъектами аудиторской деятельности, нормативная база по данному виду аудита разработана недостаточно.

Существует ряд работ по аудиту налоговых обязательств, однако единой точки зрения исследователей на вопросы организации и методики проведения аудита налоговых обязательств нет. Недостаточно урегулированы вопросы методического обеспечения аудита налоговых обязательств на законодательном уровне.

Одним из приоритетных направлений налоговой политики является проведение налоговых проверок трансфертного ценообразования. С 1 января 2012 г. вступил в силу Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения», который Налоговый кодекс РФ дополнил новым разделом, посвященным вопросам трансфертного ценообразования и налогового контроля в данной сфере. Закон усилил функции контроля со стороны государственных органов за сделками, заключаемыми между взаимозависимыми лицами и установил дополнительную ответственность налогоплательщиков по таким сделкам, что послужило основанием для заинтересованности как последних, так и иных пользователей бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности в проведении аудиторской проверки налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования.

Вопросы аудита процессов трансфертного ценообразования до настоящего времени никем не рассматривались. Исследование и разработка предложений по решению этих проблем являются значимыми для теории, методики, практики аудита в области трансфертного ценообразования и определяют актуальность темы диссертации, а также ее структуру.

Степень разработанности проблемы. Существенный вклад в развитие и совершенствование методологии и организации аудиторской деятельности в области налогообложения внесли такие отечественные ученые как Адамов Н.А., Азарская М.А., Бычкова С.М., Газарян А.В., Гутцайт Е.М., Кришталева Т.И., Панкова С.В., Подольский В.И., Растамханова Л.Н., Суйц В.П., Сучилин А.А., Хачемизова Е.Н.,

Шевелев А.Е., Шевелева Е.В., Шеремет А.Д., Шешукова Т.Г. и др. Среди зарубежных авторов наиболее известны труды: Адамса Р., Аренса А., Бринка В.Э., Дефлиза Ф.Л., Дженика Г.Р., Доджа Р., Лоббека Дж., Монтгомери Р., Мюллера Р.Р., О'Рейли В.М., Робертсона Дж., Хирша М.В. и др.

Вопросы, затрагивающие налоговую составляющую трансфертного ценообразования, рассматривались такими авторами, как Алтухова Е.В., Буздалина О.Б., Бурцева А.М., Величко Л.А., Чайковская Л.А., Юрмашева Р.С. и др. Несмотря на то, что исследования вышеперечисленных авторов отличаются высоким научным уровнем, следует отметить, что ими рассматривались общие вопросы государственного контроля за трансфертным ценообразованием. Однако до настоящего периода времени вопросы теории и практики аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования не изучены.

Недостаточность теоретических и практических разработок в области как аудита налоговых обязательств деятельности экономического субъекта, так и аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования определили выбор темы диссертационного исследования, его цель, задачи и основные направления исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель исследования состоит в разработке и обосновании теоретических, методических и практических рекомендаций по проведению аудита налоговых обязательств деятельности экономического субъекта для повышения эффективности его функционирования, в том числе в области трансфертного ценообразования.

Достижение поставленной цели определяет необходимость решения следующих задач:

- изучить взгляды различных авторов на понятие аудита налоговых обязательств, на основе чего определить его место в структуре услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами. Уточнить определение понятия «внутренний аудит», определить место внутреннего налогового контроля и аудита в структуре услуг, осуществляемых внешними и внутренними аудитором;
- разработать внутренний документ, регламентирующий функции сотрудника службы внутреннего аудита в области аудита налогообложения;
- предложить порядок оценки аудиторского риска при аудите налоговых обязательств, основанный на теории нечетких множеств;
- разработать порядок расчета уровня существенности при проведении налогового аудита посредством использования аналитических показателей;

- разработать тест оценки системы внутреннего контроля налоговых обязательств для целей внешнего и внутреннего аудита на основе определения эффективности налоговых обязательств;
- разработать тест средств внутреннего контроля, риск-ориентированный план и программу аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования;
- рекомендовать технологию проведения автоматизированного аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования.

Область исследования. Исследование соответствует п. 3.2. «Теоретические и методологические основы и целевые установки контроля и ревизии», п. 3.4. «Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование системы внутреннего контроля», п. 3.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии», п. 3.15. «Налоговый контроль» раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» специальности 08.00.12 - «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта научных специальностей ВАК РФ.

Предметом исследования выступает совокупность теоретических, методических и практических проблем аудита налоговых обязательств экономического субъекта.

Объектом исследования выбрана деятельность экономических субъектов, в том числе аудиторских фирм, в процессе осуществления аудита налоговых обязательств.

Теоретическая и методологическая основы исследования.

Теоретическую и методологическую основу диссертационного исследования составили научные труды отечественных, зарубежных ученых и специалистов в области аудита, международные и российские аудиторские стандарты, международные профессиональные стандарты внутреннего аудита, материалы периодических изданий, научных конференций, опыт проведения аудита налоговых обязательств в аудиторских организациях и практика их внутреннего аудита.

При доказательстве теоретических положений и разработке практических рекомендаций, обработке и анализе материалов исследования применялись общенаучные и специальные методы исследования: анализ, синтез, индукция, дедукция, логический, комплексный и системный подходы к оценке экономических явлений, тестирование.

Информационную базу исследования составили законы и постановления Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации, Правительства Российской Федерации, нормативно-правовые документы в области налогообложения, методические документы Федеральной налоговой службы России, официальные данные Федеральной

службы государственной статистики. В диссертации использовались труды отечественных и зарубежных авторов, материалы, опубликованные в средствах массовой и электронной информации, бухгалтерская (финансовая), налоговая и статистическая отчетность.

Научная новизна результатов диссертационного исследования заключается в обосновании и разработке методических и практических рекомендаций по организации и проведению аудита налоговых обязательств экономического субъекта. Основные результаты диссертационного исследования, определяющие его научную новизну, состоят в следующем:

- на основе критически изученных нормативных документов, трудов зарубежных и российских ученых, практики аудиторской деятельности определено место аудита налоговых обязательств в структуре услуг оказываемых внешними и внутренними аудиторами, по следующим аспектам: цель и объект услуги, уровень уверенности, применяемые процедуры, оценка системы внутреннего контроля, результат оказанной услуги. Уточнено определение понятия «внутренний аудит налоговых обязательств»;
- предложен порядок определения аудиторского риска при проведении аудита налоговых обязательств, основанный на методе теории нечетких множеств;
- рекомендован разработанный автором порядок расчета уровня существенности при аудите налоговых обязательств, основанный на анализе показателей, формирующих налоговую базу и сформированной автором матрице показателей: рентабельности активов и продаж, уровня налоговых рисков и налоговой нагрузки по налогу на прибыль;
- предложены разработанные автором аудиторские процедуры, позволяющие оценить риски существенного искажения достоверности информации о налоговых обязательствах и их эффективности, включая системы внутреннего контроля процессов трансфертного ценообразования;
- разработаны риск-ориентированный общий план и программа аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования;
- предложена модель автоматизации аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования, основанная на модульной системе проводимых аудиторских процедур. Разработаны модуль автоматизации процесса признания контролируемых сделок между взаимозависимыми лицами по посредническим договорам и формы отчетов для заполнения уведомления о контролируемых сделках на базе программы Microsoft Dynamics Navision.

Теоретическая и практическая значимость проведенного исследования. Теоретическая значимость диссертационного исследования

заключается в уточнении и разработке новых организационно-методических основ аудита налоговых обязательств.

Дополняет и развивает положения теории аудита налоговых обязательств определение объекта аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования.

Практическая значимость диссертации состоит в том, что результаты, полученные в ходе исследования, способствуют повышению качества проведения аудита налоговых обязательств в организациях. Практическая значимость диссертационного исследования определяется также и тем, что концептуальные положения предназначены для решения вопросов дальнейшего совершенствования методик проведения как аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования, так и аудита налоговых обязательств в целом. Теоретические и практические положения диссертации могут быть использованы аудиторскими организациями, а также подразделениями внутреннего аудита экономического субъекта при разработке внутренних стандартов и других рабочих документов, регламентирующих аудит налоговых обязательств.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты научного исследования были представлены на международных, всероссийских и региональных научно-практических конференциях, проведенных в период с 2010 по 2014 гг. в г. Казани, в Польше, в Болгарии. Результаты диссертационного исследования в части внедрения технологии проведения аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования, расчета уровня существенности и аудиторского риска по аудиту налоговых обязательств, автоматизации аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования прошли необходимую апробацию в организациях Республики Татарстан: Группе компаний «Миррико», ЗАО «Прайм Аудит».

Публикации. Теоретические и практические результаты исследования отражены в опубликованных 12 работах общим объемом 4,13 п.л. (авторский объем – 3,22 п.л.), в том числе 4 – в ведущих рецензируемых изданиях, рекомендованных ВАК России, объемом 2,24 п.л. (авторский объем – 1,7 п.л.), 1 – в журнале, входящем в международную базу цитирования Scopus, объемом 0,75 п.л. (авторский объем – 0,38 п.л.).

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 162 наименования, и 21 приложения. Работа изложена на 190 страницах машинописного текста без приложений и содержит 17 таблиц, 8 рисунков, 23 формулы.



Рис.1 Блок-схема диссертационного исследования

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. На основе критически изученных нормативных документов, трудов зарубежных и российских ученых, практики аудиторской деятельности определено место аудита налоговых обязательств в структуре услуг оказываемых внешними и внутренними аудиторами, по следующим аспектам: цель и объект услуги, уровень уверенности, применяемые процедуры, оценка системы внутреннего контроля, результат оказанной услуги. Уточнено определение понятия «внутренний аудит налоговых обязательств».

В настоящее время понятия «аудит налоговых обязательств», «налоговый аудит» не закреплены ни на законодательном уровне, ни в научных кругах. В ФЗ № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» налоговый аудит не выделяется как отдельный вид аудита. В связи с этим среди специалистов, особенно в практической сфере аудиторской деятельности, ведутся дискуссии о праве на существование такого понятия и его содержании. Нормативными актами не определено, как квалифицировать налоговый аудит: как аудит или сопутствующую аудиту услугу либо прочую, связанную с аудиторской деятельностью услугу. Однако от такого определения зависит надлежащее выполнение налогового аудита, его документирование, правомерность формирования отчета и аудиторского заключения. Нет ясности и в трактовке понятия «внутренний аудит налоговых обязательств», а также в его взаимосвязи с системами внешнего налогового аудита и внутреннего налогового контроля.

На основе проведенного диссертационного исследования нами предложено трактовать услугу по аудиту налоговых обязательств в зависимости от цели, объекта проверки, уровня уверенности, применяемых процедур, результата оказанных услуг как аудит в рамках бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудит в соответствии с ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам», аудит в соответствии с ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности», сопутствующую услугу либо прочую, связанную с аудиторской деятельностью услугу (таблица 1).

Фрагмент классификации услуг аудитора в отношении налоговых обязательств

Сравнительный признак	Аудит налоговых обязательств			Сопутствующие аудиту налоговых обязательств услуги		Прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги	
	Закон № 307-ФЗ	ФСАД 8/2011	ФСАД 9/2011	Согласованные процедуры	Компиляция финансовой информации		Обзорная проверка
Цель	Независимая проверка налоговых обязательств, в целях подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности	Независимая проверка налоговых обязательств, в целях подтверждения отчетности, составленной по правилам налогового учета	Независимая проверка налоговых обязательств, в целях подтверждения достоверности отдельной части бухгалтерской (финансовой) отчетности	Проведение согласованных с аудитором процедур по проверке налоговых обязательств	Сбор, классификация, трансформация финансовой (налоговой) информации	Оценка фактов, позволяющих полагать, что бухгалтерская (финансовая) отчетность в части налоговых обязательств не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с установленными принципами бухгалтерской (финансовой) отчетности	Оказание услуг в области налогового консультирования, учета и составления деклараций
.....
.....
Результат оказанных услуг	Аудиторское заключение	Аудиторское заключение	Аудиторское заключение	Отчет по результатам проведенных процедур	Отчет с указанием компилированной информации	Отчет по результатам обзорной проверки	Отчет в соответствии с предметом договора

Так, к примеру, по налоговому аудиту должно выдаваться аудиторское заключение, форма и содержание которого регулируется ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о её достоверности» с учетом дополнений предусмотренных в ФСАД 8/2011. При оказании согласованной процедуры в отношении налоговых обязательств предоставляется отчет аудитора. В результате оказания прочей, связанной с аудиторской деятельностью услуги в части налоговых обязательств необходимо предоставлять документ в согласованной сторонами договора форме, в частности, отчет, письменная информация или иная форма.

Таким образом, трактовать услугу по проверке налоговых обязательств однозначно, без рассмотрения ряда перечисленных факторов, на наш взгляд, является нецелесообразным.

Надлежащее определение услуг в области налогообложения, оказываемых аудиторами, имеет важное значение, так как в случае отнесения данных услуг непосредственно к аудиту либо сопутствующим аудиту услугам аудитор обязан следовать этическим требованиям, обязательным для аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе независимости, а также всем федеральным стандартам аудиторской деятельности, применимым при проведении аудита. Следовательно, осуществление налогового аудита должно сопровождаться выполнением требований и документированием всех стандартных указаний, в числе которых: оценка системы внутреннего контроля, составление плана и программы, применение категорий существенности, аудиторского риска и другие процедуры. Без соблюдения этих требований к аудиту невозможно обеспечить его качественное проведение.

Критическое исследование существующего многообразия мнений в подходах к внутреннему аудиту дает нам основание уточнить определение внутреннего аудита в отношении налоговых обязательств как «деятельность, осуществляемая самой организацией или сторонними специалистами, направленная на предоставление независимых и объективных гарантий и консультаций по оценке и повышению эффективности процессов корпоративного управления налоговыми обязательствами». Ключевым в определении внутреннего аудита и отличающим его от внешнего аудита является определение функции по повышению эффективности управления процессами в области налогообложения.

Определение Института внутренних аудиторов представляет внутренний аудит через систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления. Однако, на наш взгляд, понятие корпоративного управления включает в себя как процесс управления рисками, так и контроль, в связи с чем их разграничение некорректно. Наши подходы в отношении определения понятия внутреннего аудита в отношении налоговых обязательств также находят резонанс в МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов», обновленного в 2013 году.

2. Предложен порядок оценки аудиторского риска при проведении аудита налоговых обязательств, в том числе процессов трансфертного ценообразования, основанный на методе теории нечетких множеств.

Углубленный критический анализ исследований позволил выявить, что большинство авторов в своих работах при оценке аудиторского риска предлагают использовать метод ранжирования. На наш взгляд, оценка аудиторского риска путем ранжирования может носить субъективный характер. Для объективной оценки аудиторского риска мы считаем более обоснованным применять метод теории нечетких множеств.

В целях оценки аудиторского риска при проведении аудита налоговых обязательств нами идентифицированы факторы, влияющие на компоненты аудиторского риска: неотъемлемый риск, риск средств контроля, риск необнаружения.

Каждому фактору присваиваются значения исходя из градации низкий, умеренный, высокий (таблица 2). При этом интервал значений аудитор выбирает, следуя своему профессиональному суждению.

Таблица 2

Интервал значений неотъемлемого риска

Интервал значений функции принадлежности неотъемлемого риска	Подмножество
$0 < g \leq 0,33$	Низкий риск
$0,33 < g \leq 0,66$	Умеренный риск
$0,66 < g \leq 1,0$	Высокий риск

Далее определяем значение функции принадлежности исходя из полученных текущих значений факторов (формула 1):

$$g = \sum_{j=1}^3 g_j \sum_{i=1}^N r_{ij} \lambda_{ij}, \quad (1)$$

где g - среднее арифметическое функции принадлежности для каждого интервала (формула 2):

$$g_j = 0,83 - 0,33 (j - 1). \quad (2)$$

Полученное значение функции принадлежности g (формула 1) определяет подмножество R (низкий, умеренный или высокий риск) и является конечным значением аудиторского риска. Используя в своих расчетах метод теории нечетких множеств, аудитор может оценить как аудиторский риск в целом, так и отдельные его компоненты по градации. При этом реализация данного метода на практике потребует повышение квалификации аудитора в применении элементов теории нечетких множеств и интерпретации его результатов.

С усложнением экономических отношений (повышением требований к налоговому контролю, значения налогового аудита, требований к качеству доказательств и др.) требуется обоснование величины аудиторских рисков не только с помощью вероятностно-статистических моделей, но и с применением методов, основанных на профессиональном суждении аудитора. В связи с этим возрастает роль методов, основанных на экспертных оценках и теории нечетких множеств.

3. Рекомендован разработанный автором порядок расчета уровня существенности при аудите налоговых обязательств, основанный на анализе показателей, формирующих налоговую базу и сформированной автором матрице показателей: рентабельности активов и продаж, уровня налоговых рисков и налоговой нагрузки.

Как в международных, так и в российских аудиторских стандартах на сегодняшний день отсутствуют методические рекомендации, базирующиеся на едином подходе к определению категории существенности учетной информации. В этой связи существует необходимость в исследовании данного вопроса как в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и налоговой отчетности.

С целью совершенствования расчета уровня существенности при проведении налогового аудита и повышения достоверности аудиторских заключений нами разработан порядок оценки уровня существенности информации налоговой отчетности, позволяющий учитывать изменения

основных показателей, формирующих налоговую отчетность приведенной на рис. 2.

Представленный в диссертационном исследовании порядок расчета уровня существенности имеет широкий прикладной характер, так как матрица показателей сформирована на основе «Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

Разработанный нами порядок определения уровня существенности отличается от опубликованных ранее методов тем, что он:

- учитывает динамические изменения, происходящие в финансовом состоянии организации посредством расчета коэффициентов рентабельности активов и продаж, уровня налоговых рисков и налоговой нагрузки;
- позволяет рассчитать уровень существенности на основании факторов, оказавших на данные изменения наибольшее влияние.

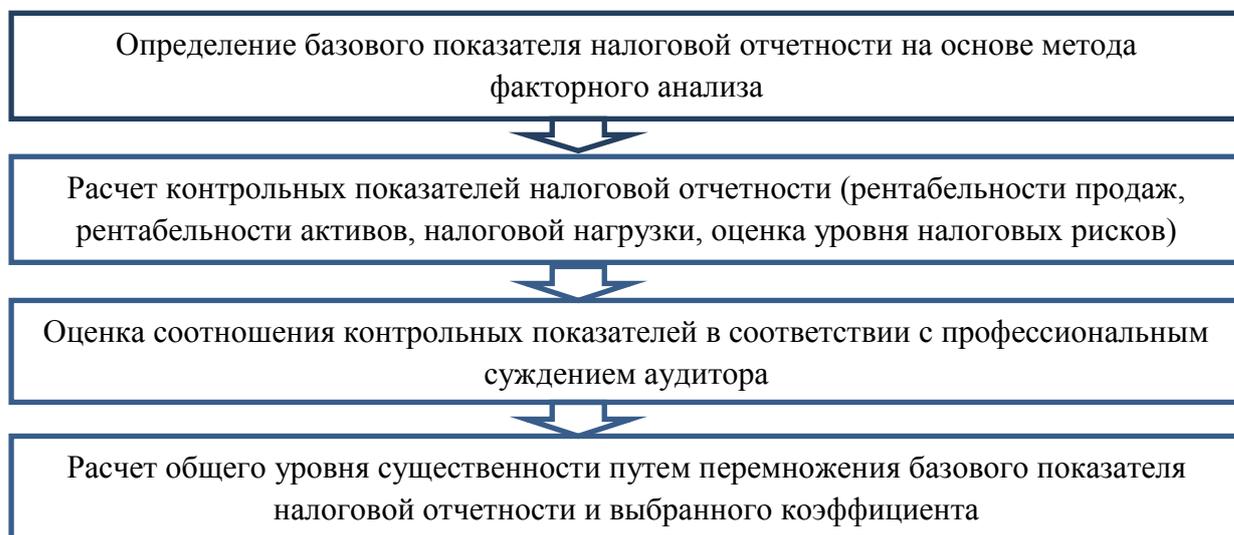


Рис. 2 Порядок расчета уровня существенности при проведении аудита налоговых обязательств

4. Предложены разработанные автором аудиторские процедуры, позволяющие оценить риски существенного искажения достоверности информации о налоговых обязательствах и их эффективности, включая системы внутреннего контроля процессов трансфертного ценообразования.

Международные стандарты аудита определяют обязанности аудитора в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении выявленных рисков существенного искажения. Аудиторские доказательства аудитор получает в ходе выполнения дальнейших аудиторских процедур. Характер, сроки и объем дальнейших аудиторских

процедур определяются на основании оценки рисков существенного искажения.

Проведенное в диссертации исследование процедур тестирования риска существенного искажения налоговой отчетности показало, что на сегодняшний день аудиторские процедуры в части оценки вышеуказанных рисков не раскрыты в объеме и виде, необходимом для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств и оценки эффективности деятельности аудируемой компании в отношении проверки налоговых обязательств.

Для устранения указанных недостатков предлагается разработанный автором тест оценки рисков существенного искажения на основе подтверждения предпосылок составления проверяемой налоговой отчетности или части бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении расчетов по налоговым обязательствам (таблица 3).

Предлагаемый тест оценки риска существенного искажения включает оценку таких элементов как личностный фактор, особенности деятельности аудируемого лица, общая стратегия аудируемого лица в части тестирования неотъемлемого риска налоговых обязательств и оценку контрольной среды, рисков налоговых обязательств, контрольных процедур, информационной системы, мониторинг системы внутреннего контроля, эффективность налоговых обязательств и расчетов в части оценки риска средств внутреннего контроля.

Наибольшую практическую значимость имеет предложение по осуществлению аналитических процедур внутреннего аудита налоговых обязательств на основе налоговых показателей, которые позволяют обеспечить оптимальный последовательный и детализированный подход к оценке эффективности деятельности в области налогообложения.

В рамках разработки аналитических процедур оценки эффективности налоговых расчетов нами предложен комплекс показателей, позволяющих оценить эффективность налоговых расчетов. Примечательно, что разработанный автором тест средств контроля востребован как независимыми внешними, так и внутренними аудиторами.

Таблица 3

Фрагмент Теста оценки рисков существенного искажения при аудите налоговых обязательств

I. Тест оценки неотъемлемого риска налоговых обязательств						
№ п/п	Предпосылки составления бухгалтерской (финансовой) отчетности по ФСАД 7/2011	Содержание вопроса (тесты)	Аудиторские процедуры	Варианты ответов	Символ (У1-У4)	Вывод аудитора
1	2	3	4	5	6	7
1. Личностный фактор						
1.1	Возникновение, права и обязательства	Главный бухгалтер имеет высшее или среднее специальное образование	Запрос, инспектирование	1. Да 2. Нет	У4	Система внутреннего контроля удовлетворительная
...
I. Тест оценки системы внутреннего контроля налоговых обязательств						
1. Оценка контрольной среды						
1.1	Полнота	Уровень профессиональной компетенции главного бухгалтера организации	Запрос, инспектирование	1.Высокий. 2. Средний. 3.Низкий.	У4	Контроль удовлетворительный
....
6. Оценка эффективности системы налоговых обязательств и расчетов						
6.1	Точность, оценка	Соответствие уровня налоговой нагрузки среднеотраслевому уровню	Проверка, пересчет, аналитические процедуры	1.Выше отраслевого 2.Ниже отраслевого	У4	Система внутреннего контроля удовлетворительная
...

5. Разработаны рекомендованные автором риск-ориентированные план и программа аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования, процедуры которых направлены на подтверждение основных предпосылок составления налоговой отчетности.

В целях как минимизации рисков, так и эффективного управления процессом трансфертного ценообразования, актуальным на сегодняшний день становится проведение аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования. Под процессом трансфертного ценообразования понимается установление цен, применяемых компаниями при сделках между ее подразделениями, филиалами, подконтрольными компаниями, т.е. между взаимозависимыми лицами. В настоящее время не освещены технологические аспекты проведения аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования, что препятствует эффективному осуществлению его на практике. Этапы и последовательность проведения аудиторской проверки налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования не выделены ни в международных, ни в российских нормативных документах и в практических рекомендациях к ним.

В целях аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования необходимо, на наш взгляд, применять перечень предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, представленный в ФСАД 7/2011. Предложенная классификация предпосылок составления налоговой отчетности по степени их влияния на характер аудиторских доказательств позволяет расширить базу методологических исследований в области теории аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования. Предпосылки составления налоговой отчетности определяют направления сбора аудиторских доказательств при проведении проверки. В зависимости от того, насколько точно и глубоко аудитор понимает сущность понятия «предпосылки составления налоговой отчетности» и вид предпосылки, зависят надежность аудиторских доказательств и эффективность аудиторской проверки в целом, поскольку предпосылки - это, по сути, подцели аудита.

В диссертации представлены сформированные автором риск - ориентированный план и программа аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования, представляющие собой комплекс планируемых видов работ и процедур проверки. Автором предложен тест оценки системы внутреннего контроля аудита налоговых обязательств

процессов трансфертного ценообразования по пяти ключевым элементам: контрольная среда, оценка рисков налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования, контрольные процедуры, информационная система, мониторинг системы внутреннего контроля (таблица 4). Они позволяют надлежаще планировать и проводить аудит налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования.

Таблица 4

Фрагмент теста системы внутреннего контроля налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования

№ п/п	Предпосылки составления бухгалтерской (финансовой) отчетности по ФСАД 7/2011	Содержание вопроса (тесты)	Аудиторские процедуры	Варианты ответов	Символ (У1-У4)	Вывод аудитора
1	2	3	4	5	6	7
1. Оценка контрольной среды						
1.1.	Полнота, точность, оценка	Уровень профессиональной компетенции главного бухгалтера организации	Запрос, наблюдение	1.Высокий 2.Средний 3.Низкий	У4	Система внутреннего контроля удовлетворительная

2. Оценка рисков налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования						
2.1.	Полнота, существование	Наличие учетной политики в целях налогообложения и внутренних регламентов в части трансфертного ценообразования	Проверка документов	1.Да 2.Да, но только в части налогообложения 2.Нет	У4	Контроль удовлетворительный

Практическая значимость предложенного нами Теста заключается не только в оценке системы внутреннего контроля, но и в предоставлении доказательств на основе подтверждения предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предложенные автором процедуры аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования позволят значительно продвинуться в двух направлениях: совершенствовании теоретической базы науки аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования и разработки комплекса его практических вопросов.

6. Предложена автоматизированная программа аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования, основанная на модульной системе проводимых аудиторских процедур. Разработан модуль автоматизации процесса признания контролируемых сделок между взаимозависимыми лицами по посредническим договорам и формы отчетов для заполнения уведомления о контролируемых сделках на базе программы Microsoft Dynamics Navision.

На сегодняшний день стандартные отчеты, имеющиеся в бухгалтерских системах не обладают значительным аналитическим эффектом и не располагают инструментарием для проведения анализа информации о сделках с взаимозависимыми лицами.

Актуальной остается проблема разработки модулей проведения аудиторской проверки и внедрения их как в специализированную аудиторскую программу, так и в любую бухгалтерскую программу. Система автоматизации аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования является элементом автоматизации всей системы аудиторской деятельности в организации и может быть реализована в качестве дополнительного функционального модуля в специализированной аудиторской программе, используемой при аудиторских проверках.

После выбора автоматизированной системы аудита и способа ее внедрения необходимо разработать структуру автоматизированной аудиторской системы. Мы предлагаем выделить четыре основных модуля, которые необходимо реализовать в процессе автоматизации аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования: предварительная оценка, планирование аудита, процедуры проведения аудита, формирование результирующих документов (рис.3).

Реализация 1-го модуля подразумевает сбор и ввод первичной информации в целях анализа деятельности аудируемого лица (анкета для проверяемой организации, письмо-предложение и письмо-обязательство). Собранные сведения об аудируемом лице вводятся в автоматизированную систему для последующего использования в других модулях.

2-ой модуль содержит математический и статистический инструментарий для расчетов величин аудиторского риска, уровня существенности и выборочной совокупности.

Самый важный и объемный модуль по значению – это модуль аудиторских процедур. Данный модуль направлен на установление оптимального соотношения между вводимой информацией аудитора при

выполнении аудиторских процедур, расчетными значениями существенности, выборочной совокупностью и формированием заключения аудитора по конкретному разделу аудита налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования.

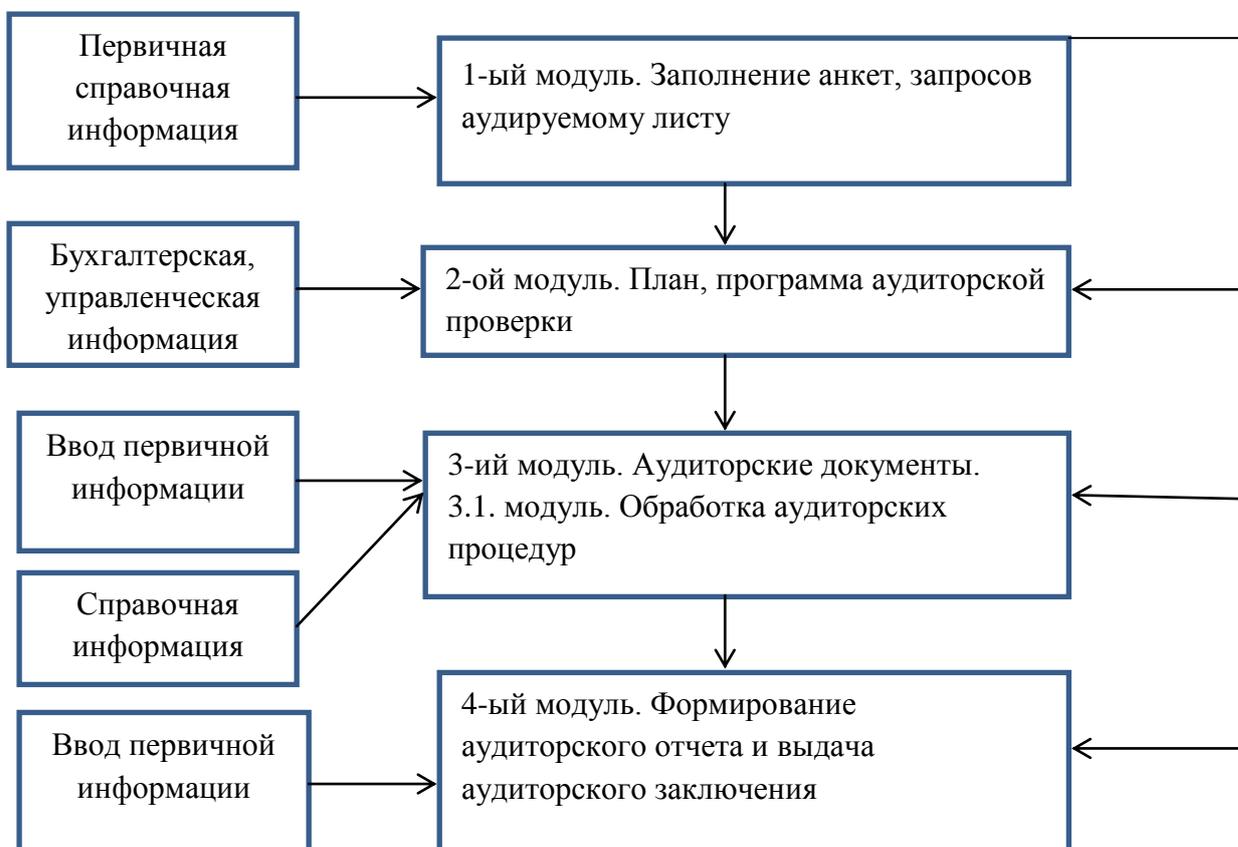


Рис. 3. Взаимосвязь модулей автоматизации деятельности независимых внешних и внутренних аудиторов

Последний модуль содержит шаблоны аудиторских документов, полученных в результате применения методик и технических приемов автоматизированного аудита. Он предназначен для подготовки аудиторского отчета и аудиторского заключения по результатам предыдущего модуля.

В рамках данной системы автором разработан модуль автоматизации аудита процесса признания сделок по посредническим договорам контролируемые. Автоматизация данного процесса позволит более эффективно проводить проверку налоговых обязательств процессов трансфертного ценообразования в части сокращения трудозатрат аудитора и исключения человеческого фактора в идентификации нарушений.

В диссертационной работе разработаны формы отчетов, позволяющие проводить анализ контролируемых сделок в рамках автоматизации аудита

контролируемых сделок, на примере интегрированной системы управления предприятием Microsoft Dynamics Navision.

Разработанные отчеты позволяют определить долю доходных и расходных контролируемых сделок по видам реализуемых/приобретаемых товаров, определить величину доходов с обеих сторон по сделкам с взаимозависимым контрагентом, на основании чего последует вывод о признании сделок контролируемыми для целей налогообложения. Кроме того, разработанные формы отчетов служат систематизированной информационной базой для составления уведомления о контролируемых сделках. На основании автоматизации аудита контролируемых сделок и внедрения в систему соответствующих отчетов оптимизируется процесс подготовки и заполнения уведомления в ФНС по контролируемым сделкам.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. Рахманова И.И. Отражение налоговых рисков в аудиторском заключении о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций [Текст]/ И.И. Рахманова // Аудит и финансовый анализ, – 2011. – №5 – С.230– 234. – 0,49 п.л.
2. Рахманова И.И. К вопросам о видах аудиторской деятельности [Текст]/ Л.К. Амирзянова, И.И. Рахманова // Аудит и финансовый анализ, – 2012. – №6– С.228–231 (0,40/0.25 п.л.)
3. Рахманова И.И. Аналитические процедуры внутреннего аудита налоговых обязательств организации [Текст]/ И.И. Рахманова // Аудит и финансовый анализ, – 2012. – №6– С.272-277. – 0,61 п.л.
4. Рахманова И.И. Некоторые вопросы аудита фактов мошенничества в операциях по трансфертному ценообразованию[Текст]/ Ф.И. Харисова, И.И. Рахманова // Аудит и финансовый анализ, – 2014. – №2– С.183–188 – (0,74/0.35 п.л.)

Статьи, опубликованные в журналах, входящих в международную базу цитирования Scopus:

5. Rakhmanova I. I. Sampling in Tax Audit [Текст]/I. I. Rakhmanova, F. I. Kharisova // World Applied Sciences Journal, - 2014. - № 31 (1) – с. 138–142 (0,75/0.38 п.л.)

**Основные наиболее значимые статьи и тезисы докладов,
опубликованные в других научных и практических изданиях:**

6. Рахманова И.И. Особенности налогового аудита [Текст]/ И.И. Рахманова // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. Том 2. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2011. – С. 409-411. – 0,14 п.л.

7. Рахманова И.И. Налоговый аудит как форма налогового контроля [Текст]/ И.И. Рахманова// Современные проблемы глобализации мирового хозяйства и социально-культурного развития человека: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. Том II. – Казань: Изд-во Института Экономики и Финансов К(П)ФУ, 2012.– С.49-52. – 0,13 п.л.

8. Рахманова И.И. Оценка налоговых рисков хозяйственной деятельности организаций [Текст]/ И.И. Рахманова // Материалы VIII международной научно-практической конференции «Дни науки-2012». – Прага, 2012. – С.36-40. – 0,20 п.л.

9. Рахманова И.И. Методические подходы к налоговому аудиту [Текст] / И.И. Рахманова // Рыночная трансформация экономики России: проблемы, направления, пути развития. - Йошкар-ола: Изд-во МОСИ – ООО «СТРИНГ», 2012.– С.114-118. – 0,21 п.л.

10. Рахманова И.И. Внутренний аудит налоговых обязательств организации [Текст] / И.И. Рахманова // Современные проблемы глобализации мирового хозяйства и социально-культурного развития человека: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. Том 1. – Казань: Изд-во Института Экономики и Финансов К(П)ФУ, 2013.– С.105-107. – 0,12 п.л.

11. Рахманова И.И. К вопросу о контроле операций по трансфертному ценообразованию [Текст] / И.И. Рахманова //Новости передовой науки - 2013. Том 8 «Экономика». – София: БялГРАД-БГ» ООД, 2013.– С.56-59. – 0,21 п.л.

12. Рахманова И.И. Категория существенности при планировании аудита налоговых обязательств организации [Текст] / И.И. Рахманова // Современные проблемы глобализации мирового хозяйства и социально-культурного развития человека: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: «Отечество», 2014.– С.237-241. – 0,13 п.л.