

Основные виды рисков при проведении налогового аудита

© 2014 Тарасова Виктория Игоревна
Саратовский социально-экономический институт
Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова
410003, Саратов, ул. Радищева, д. 89
E-mail: Viki441@yandex.ru

Предложен подход к классификации основных видов аудиторского риска при проведении налогового аудита, который позволяет раскрыть теоретико-методологическое содержание аудиторского риска и его основных видов при проведении налогового аудита.

Ключевые слова: основные виды рисков при проведении налогового аудита, аудиторский риск при проведении налогового аудита, аудиторский риск при оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам, аудиторский риск при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг.

В настоящее время весьма актуальным становится изучение понятия, содержания аудиторского риска и его основных видов при проведении налогового аудита.

Федеральное правило (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» устанавливает единые требования к пониманию аудиторского риска и его составных частей¹. Применительно же к международной практике МСА 315 «Понимание деятельности аудируемого лица и оценка рисков существенного искажения информации» устанавливает единые требования к пониманию аудиторского риска и его составных частей. Тем не менее данные стандарты, а также специальная научная литература на сегодня не раскрывают содержание аудиторского риска и его основных видов при проведении налогового аудита.

С нашей точки зрения, прежде чем раскрыть содержание аудиторского риска и его основных видов при проведении налогового аудита, необходимо классифицировать аудиторские риски по каждому виду аудиторской услуги при осуществлении налогового аудита (см. таблицу).

По нашему мнению, при проведении налогового аудита целесообразно выделить аудиторский риск, который включает следующие виды рисков: неотъемлемый риск при проведении налогового аудита; риск средств контроля при проведении налогового аудита; риск необнаружения при проведении налогового аудита; риск неоднозначной трактовки налогового законодательства, риск профессионального суждения аудитора, связанный с судебным прецедентом по налоговым делам, и риск наступления финансовых потерь вследствие искажения налоговой отчетности ауди-

руемого лица при проведении налогового аудита. Отметим, что первые три вида риска характерны для проведения обязательного аудита и применимы также и при проведении налогового аудита, однако неоднозначность трактовки постоянно меняющегося и противоречивого налогового законодательства, различие судебных прецедентов по аналогичным налоговым делам, вероятность наступления финансовых потерь вследствие искажения налоговой отчетности аудируемого лица требуют выделения, с нашей точки зрения, следующих рисков, применимых именно к налоговому аудиту и раскрывающих его специфику, помимо трех рисков, перечисленных выше: риска неоднозначной трактовки налогового законодательства, риска профессионального суждения аудитора, связанного с судебным прецедентом по налоговым делам, и риска наступления финансовых потерь вследствие искажения налоговой отчетности аудируемого лица при проведении налогового аудита.

Под аудиторским риском при проведении налогового аудита, с нашей точки зрения, понимается риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения и, как следствие, риск проведения неэффективного налогового аудита в случае, когда в налоговой отчетности аудируемого лица содержатся существенные искажения. Неотъемлемый риск при проведении налогового аудита выражает вероятность подверженности существенным искажениям, превышающим допустимую величину, сальдо счетов налогового учета, налоговой отчетности аудируемого лица при допущении отсутствия необходимых средств налогового внутреннего контроля. Риск средств контроля при проведении налогового аудита выражает вероятность того, что существующие в организации и регулярно применяемые средства

Классификация аудиторских рисков по каждому виду аудиторской услуги по налоговому аудиту

Аудиторские услуги по налоговому аудиту	Аудиторские риски
1. Самостоятельный налоговый аудит	Аудиторский риск при проведении налогового аудита: неотъемлемый риск при проведении налогового аудита; риск средств контроля при проведении налогового аудита; риск необнаружения при проведении налогового аудита; риск неоднозначной трактовки налогового законодательства при проведении налогового аудита; риск профессионального суждения аудитора, связанный с судебным прецедентом по налоговым делам; риск наступления финансовых потерь вследствие искажения налоговой отчетности аудируемого лица при проведении налогового аудита
2. Специальное аудиторское задание по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов аудируемого лица	Аудиторский риск при проведении обязательного аудита: неотъемлемый риск при проведении обязательного аудита; риск средств контроля при проведении обязательного аудита; риск необнаружения при проведении обязательного аудита
3. Сопутствующие услуги по налоговым вопросам	Аудиторский риск при оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам: неотъемлемый риск при оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам; риск средств контроля при оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам; риск необнаружения при оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам; риск неоднозначной трактовки налогового законодательства; риск профессионального суждения аудитора, связанный с судебным прецедентом по налоговым делам
4. Прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги	неотъемлемый риск при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг; риск средств контроля при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг; риск необнаружения при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг; риск неоднозначной трактовки налогового законодательства; риск профессионального суждения аудитора, связанный с судебным прецедентом по налоговым делам

системы налогового учета и внутреннего контроля в части организации налогообложения не будут своевременно обнаруживать и исправлять существенные искажения в налоговой отчетности аудируемого лица, превышающие допустимую величину. Риск необнаружения при проведении налогового аудита, по нашему мнению, выражает вероятность того, что применяемые в ходе аудиторской проверки по налоговому аудиту аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие ошибки в налоговом учете и налоговой отчетности аудируемого лица, превышающие допустимую величину.

С нашей точки зрения, риск неоднозначной трактовки налогового законодательства при проведении налогового аудита выражает вероятность того, что неверное толкование налогового законодательства, пропущенное аудиторами в ходе аудиторской проверки по налоговому аудиту, после обнаружения контрольным налоговым органом приведет компанию к налоговым санкциям и финансовым потерям. По нашему мнению,

данный вид риска при проведении налогового аудита необходимо оценивать как самостоятельный вид риска, так как действующее российское налоговое законодательство не только сложное, но и противоречивое, часто меняющееся, что нередко приводит к неверной трактовке налогового законодательства. Видны и противоречия, возникающие между федеральным и субфедеральным налоговым законодательством, налоговым и гражданским законодательством, что также не приводит к однозначному толкованию действующего налогового законодательства, в итоге повышается риск налоговых санкций в отношении компании.

Под риском профессионального суждения аудитора, связанного с судебным прецедентом по налоговым делам, по нашему мнению, понимается риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения в ходе аудиторской проверки по налоговому аудиту при анализе сложившейся судебной практики и вынесенных судебных решений по аналогичным налоговым де-

лам. Представляется, что данный вид риска необходимо выделить в самостоятельный вид риска по налоговому аудиту, так как российская арбитражная практика рассмотрения налоговых дел довольно-таки противоречива: к примеру, в разных федеральных округах может сложиться совершенно различный подход к рассмотрению аналогичных дел по налогам и, как итог, вероятность ошибки аудитора при анализе различной арбитражной практики по налоговым делам при этом возрастает.

С нашей точки зрения, риск наступления финансовых потерь вследствие искажения налоговой отчетности аудируемого лица при проведении налогового аудита выражает вероятность того, что существующее искажение в налоговой отчетности аудируемого лица, пропущенное аудиторами в ходе аудиторской проверки по налоговому аудиту, после обнаружения контрольным налоговым органом вследствие направленного занижения либо завышения налоговой базы аудируемого лица приведет компанию к штрафным санкциям. По нашему мнению, оценка риска финансовых потерь вследствие искажения налоговой отчетности аудируемого лица, прежде всего, будет приоритетнее для крупных компаний с целью минимизации больших финансовых потерь.

Под аудиторским риском при оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам мы понимаем риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения и в итоге риск оказания неэффективных сопутствующих услуг по налоговым вопросам в случае, когда в налоговой отчетности аудируемого лица содержатся существенные искажения. Неотъемлемый риск при оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам, по нашему мнению, выражает вероятность подверженности существенным искажениям, превышающим допустимую величину, сальдо счетов налогового учета, налоговой отчетности аудируемого лица при отсутствии необходимых средств налогового внутреннего контроля. Риск средств контроля при оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам, с нашей точки зрения, выражает вероятность того, что существующие в организации и регулярно применяемые средства системы налогового учета и внутреннего контроля в части организации налогообложения не будут своевременно обнаруживать и исправлять существенные искажения в налоговой отчетности аудируемого лица, превышающие допустимую величину. Риск необнаружения при оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам, по нашему мнению, выражает вероятность того, что применяемые в ходе

аудиторской проверки по оказанию сопутствующих услуг по налоговым вопросам аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие ошибки в налоговой отчетности и налоговом учете аудируемого лица, превышающие допустимую величину.

Риск неоднозначной трактовки налогового законодательства при оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам выражает вероятность того, что неверное толкование налогового законодательства, пропущенное аудиторами при оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам, после обнаружения контрольным налоговым органом приведет компанию к налоговым санкциям и финансовым потерям.

Данный вид риска при оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам необходимо оценивать как самостоятельный вид риска, так как действующее российское налоговое законодательство не всегда содержит прямой ответ на вопрос, а иногда и разноречивые толкования по одному, а иногда и тому же вопросу, что приводит нередко к неверной трактовке налогового законодательства. Зачастую встречаются противоречивые нормы в отношении одного и того же способа налогового учета, что также не дает возможности однозначного толкования действующего налогового законодательства, в итоге повышается риск неверной его трактовки, что приведет компанию в будущем к штрафным санкциям и неблагоприятным финансовым последствиям.

Под риском профессионального суждения, связанного с судебным прецедентом по налоговым делам, с нашей точки зрения, понимается риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения в ходе оказания сопутствующих услуг по налоговым вопросам при анализе сложившейся судебной практики и вынесенных судебных решений по аналогичным налоговым делам. По нашему мнению, данный вид риска необходимо выделить в самостоятельный вид риска при оказании сопутствующих услуг по налоговым вопросам, так как сложившаяся практика применения арбитражными судами подходов к толкованию несовершенного налогового законодательства порождает массу налоговых споров и тем самым увеличивает вероятность ошибки аудитора при анализе сложившейся арбитражной практики только возрастает.

Под аудиторским риском при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, с нашей точки зрения, понимается риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения и в итоге риск оказания неэффективных прочих связанных с аудиторской деятель-

ностью услуг в случае, когда в налоговой отчетности аудируемого лица содержатся существенные искажения. Неотъемлемый риск при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг выражает вероятность подверженности существенным искажениям, превышающим допустимую величину, сальдо счетов налогового учета, налоговой отчетности аудируемого лица при отсутствии необходимых средств налогового внутреннего контроля. Риск средств контроля при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг выражает вероятность того, что существующие в организации и регулярно применяемые средства системы налогового учета и внутреннего контроля в части организации налогообложения не будут своевременно обнаруживать и исправлять существенные искажения в налоговой отчетности аудируемого лица, превышающие допустимую величину. Риск недобнаружения при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг выражает вероятность того, что применяемые в ходе аудиторской проверки по оказанию сопутствующих услуг по налоговым вопросам аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие ошибки в налоговой отчетности и налоговом учете аудируемого лица, превышающие допустимую величину.

По нашему мнению, риск неоднозначной трактовки налогового законодательства при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг выражает вероятность того, что неверное толкование налогового законодательства, пропущенное аудиторами при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, после обнаружения контрольным налоговым органом приведет компанию к налоговым санкциям и финансовым потерям. Данный вид риска при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, с нашей точки зрения, необходимо оценивать как самостоятельный вид риска, так как действующее российское налоговое законодательство весьма неоднозначное и противоречивое, что приводит к частой неверной трактовке налогового законодательства и, как следствие, к повышению риска налоговых санкций в отношении компании.

Под риском профессионального суждения, связанного с судебным прецедентом по налоговым делам, по нашему мнению, понимается риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения в ходе оказания прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг при анализе сложившейся судебной практики и вынесенных

судебных решений по аналогичным налоговым делам. Данный вид риска, по нашему мнению, необходимо выделить в самостоятельный вид риска при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, так как российская арбитражная практика рассмотрения налоговых дел довольно противоречива и не позволяет аудиторам при анализе сложившейся арбитражной практики в разных регионах выбрать единственно верное и оптимальное решение по налоговым делам.

Отметим, что практически вся налоговая составляющая аудита слабо регламентирована действующим российским законодательством. Важно раскрыть значение каждого из рисков при проведении налогового аудита с целью определения факторов, влияющих на каждый из рисков применительно к налоговому аудиту. Это позволит аудитору сформировать рабочие документы, где на основе балльной системы можно оценить уровень того или иного риска для проведения налогового аудита. Также необходима выработка правовых и методологических основ понимания аудиторского риска и его составных частей применительно к налоговому аудиту. Для этого необходимо федеральное правило (стандарт), устанавливающее единые требования к пониманию аудиторского риска при проведении налогового аудита и его составных частей. Следует учитывать при разработке, что понятия “существенности при проведении налогового аудита” и “аудиторского риска для проведения налогового аудита” должны использоваться в качестве основы методологии планирования налогового аудита в тесной взаимосвязи. Важно также учитывать, что средства внутреннего контроля в части организации налогообложения при проведении налогового аудита, которые используются в отношении крупных хозяйствующих субъектов, нецелесообразно использовать в отношении субъектов малого предпринимательства. Следовательно, в случае, когда отсутствует возможность разделения обязанностей и нет аудиторских доказательств в отношении средств контроля, проводимых в части организации налогообложения в рамках налогового аудита, аудиторские доказательства, подтверждающие мнение о достоверности налоговой отчетности, можно получить аудитору только посредством проведения проверки по существу.

¹ Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: [утв. Постановлением Правительства Рос. Федерации от 23 сент. 2002 г. □ 696].