

О новых подходах к проведению налогового аудита в Казахстане

Березюк В. И. , к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского
учета и аудита

Сегодня в экономике Казахстана складывается система рыночной инфраструктуры, изменяются характер и методы экономической деятельности предприятий и организаций в рамках этой системы. И аудит как самостоятельная профессиональная область деятельности становится важнейшим звеном рыночной инфраструктуры, регулирующим взаимоотношения различных субъектов предпринимательской деятельности. Понимание сущности аудита необходимо любому человеку, связанному с бизнесом: руководителям, инвесторам, кредиторам, менеджерам, бухгалтерам.

Главная задача внешнего аудита – установить соответствующие реальности представляемые отчеты и балансы проверяемой организации или нет, оценит ее финансовое положение и результат деятельности за некоторый период. Внешний аудит осуществляется периодически, причем часто разными аудиторскими организациями, приглашаемыми со стороны.

Аудиторский отчет предназначен главным образом для вышестоящих органов, акционеров, кредиторов и т.д. Он используется в своей работе и внутренними аудиторами.

Задачи, которые выполняются при аудите, разнообразны и зависят от его целей, типа проверяемой организации и характера ее деятельности. Очевидно, что аудит государственных организаций, коммерческих банков, страховых компаний, пенсионных фондов и т.д. имеет свою специфику. Более того, многие задачи можно решать различными способами, с разной глубиной и детальностью и ориентируясь на различные критерии. В связи с этим неизбежно возникает проблема возникновения и организации налогового аудита. Проблема, как известно, решается с помощью разработки соответствующих правил или стандартов, а также конкретных методик проведения налогового аудита.

Целью налогового аудита, по нашему мнению, является осуществление контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства Республики Казахстан, в том числе в области налогообложения, пенсионного обеспечения и социального страхования.

Задача налогового аудита состоит в установлении соответствия требованиям налогового законодательства исполнением проверяемым налогоплательщиком налогового обязательства и документальное подтверждение фактов выявленных налоговых правонарушений и отражение их в аудиторском отчете. Налоговые проверки осуществляются исключительно органами налоговой службы. Никто кроме органов налоговой службы не вправе проводить налоговые проверки. [1]

Налоговые проверки являются одной из форм налогового контроля.

Согласно Налоговому кодексу РК налоговая проверка - это проверка, осуществляемая органами налоговой службы, исполнения налогового законодательства Республики Казахстан. [1] Участниками налоговых проверок являются должностные лица органов налоговой службы, указанные в предписании, иные лица, привлекаемые к проведению проверки, которые должны быть указаны в предписании и налогоплательщик. Виды, сроки, периодичность, порядок проведения и документирования налоговых проверок определяются статьями 533 - 551 Налогового кодекса Республики Казахстан. [1]

Порядок проведения налогового аудита зависит, на наш взгляд, в значительной мере от степени осведомленности аудитора о бизнесе клиента. Он должен получить такой уровень знаний о деятельности аудируемого субъекта, который позволил бы спланировать и провести аудит в соответствии с международными стандартами аудита [2]. Такой уровень знаний должен позволить аудитору понять происходящие события и оказать решающее влияние на качество проведенного налогового аудита.

При ознакомлении с налоговой политикой предприятия аудитору необходимо установить, полностью ли раскрыты избранные при формировании налоговой политики способы ведения налогового учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователями налоговой отчетности. Аудитору следует помнить, что налоговая политика должна быть раскрыта первой в пояснительной записке [3, с. 14].

Налоговый аудит должен проводиться на основании договора между аудиторской организацией и заказчиком. Поэтому аудитору необходимо уд-лить очень серьезное внимание условиям заключения договора. Аудитору следует обсудить с клиентом характер, объемы и временные условия работы с позиции, как себе это видит клиент. Затем необходимо получить представление о характере аудиторского отчета, что от него ожидает клиент. Не должно оставаться в стороне и то, что собирается предпринимать клиент в отношении необходимых, с точки зрения аудитора, действий.

Согласно Закону Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» основной целью аудиторской деятельности является установление достоверности финансовой отчетности и соответствия совершаемых финансово-хозяйственных операций законодательству [4]. С другой стороны, клиенту необходимы рекомендации по оптимизации налогового планирования, отражению в учете различных работ, договоров, операций. Иными словами, аудитор должен удовлетворить клиента, не вступая в противоречия с действующей нормативной базой.

По нашему мнению, налоговый аудит может осуществлять следующие услуги:

1. Комплексная проверка: проверка исполнения налогового обязательства по всем видам налогов и других обязательных платежей в бюджет.

2. Тематическая проверка:

- проверка исполнения налогового обязательства по отдельному виду налогов и другого обязательного платежа в бюджет;

- полноты и своевременности удержания и перечисления обязательных пенсионных взносов в накопительные пенсионные фонды и социальных отчислений;
- исполнения банками и организациями, осуществляющими отдельные виды банковских операций, обязанностей;
- по вопросам государственного контроля при применении трансфертных цен;
- по вопросам государственного регулирования производства и оборота отдельных видов подакцизных товаров.

3. Встречная проверка - проверка, которая проводится в отношении третьих лиц в случае, если при проведении налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость в получении дополнительной информации о правильном отражении в налоговом учете проведения операций налогоплательщиком, связанным с указанными лицами.

Хронометражные обследования проводятся налоговыми органами с целью установления фактического дохода налогоплательщика и фактических затрат, связанных с получением дохода.

При проведении налогового аудита аудитор должен выполнять определенный порядок в отношении всех документов, необходимых для начала проверки, в процессе и по окончании проверки.

Началом проведения налогового аудита считается момент заключения договора. При этом срок проведения налогового аудита должен указываться также в договоре. На основании договора может проводиться только одна налоговая проверка.

Аудиторы при проведении налогового аудита обязаны сохранять тайну сведений о налогоплательщиках, полученных в ходе налоговой проверки. Проведение налоговых проверок не должно приостанавливать деятельность налогоплательщика, за исключением случаев, установленных законодательными актами Республики Казахстан.

Налоговый аудит зачастую осуществляет документальную проверку.

Документальные проверки подразделяются на следующие виды:

1) комплексная проверка - проверка исполнения налогового обязательства по всем видам налогов и других обязательных платежей в бюджет.

В статьях 60 - 64 Налогового кодекса Республики Казахстан конкретно указаны виды налогов и других обязательных платежей в бюджет [1]. В данный вид проверки не входит вопрос полноты и своевременности удержания и (или) перечисления обязательных пенсионных взносов (ОПВ) в накопительные пенсионные фонды (НПФ) и социальных отчислений;

2) тематическая проверка - проверка:

- исполнения налогового обязательства по отдельному виду налога и другого обязательного платежа в бюджет;
- полноты и своевременности удержания и (или) перечисления ОПВ в НПФ и социальных отчислений,
- исполнения банками и организациями, осуществляющими отдельные виды банковских операций, обязанностей, установленных Налоговым кодексом Республики Казахстан;
- по вопросам государственного контроля при применении трансфертных цен;
- по вопросам государственного регулирования производства и оборота отдельных видов подакцизных товаров;
- по вопросам определения взаиморасчетов между налогоплательщиком и его дебиторами;

3) встречная проверка - проверка, проводимая в отношении третьих лиц в случае, если при проведении налоговых проверок у налогового органа возникает необходимость в получении дополнительной информации о правильном отражении в налоговом учете проведенных операций налогоплательщиком, связанным с указанными лицами;

4) дополнительная проверка - проверка, проводимая на основании решения органа налоговой службы, рассматривающего жалобу налогоплательщика по результатам налоговой проверки, по вопросам, изложенным в жалобе налогоплательщика, или рассматривающего заявление нерезидента о повторном рассмотрении вопроса относительно правомерности применения положений международного договора об избежании двойного налогообложения [5, с. 42].

В целях ограждения предпринимателей от постоянного вмешательства со стороны налоговых органов законодательством Республики Казахстан необходимо предусмотреть осуществление налогового аудита, как инициативный аудит. [2]

Исключения составляют следующие случаи проведения налоговых проверок работниками налоговых служб:

- 1) при проведении документальных проверок, осуществляемых в связи с реорганизацией или ликвидацией юридического лица и прекращением деятельности индивидуального предпринимателя, а также в случае снятия с учета по НДС на основании заявления налогоплательщика;
- 2) при проведении документальных проверок, осуществляемых в связи с истечением срока действия контракта на недропользование;
- 3) при проведении встречных проверок;
- 4) при проведении тематических проверок;

- проводимых на основании заявления налогоплательщика на предмет достоверности сумм НДС, предъявленного к возврату, а также на предмет устранения нарушения, по которым лицензиаром было приостановлено действие лицензии;

- по вопросам определения взаиморасчетов между налогоплательщиком и его дебиторами в соответствии со статьей 52 Налогового кодекса Республики Казахстан;

5) при дополнительных проверках, проводимых на основании решения органа, рассматривающего жалобу налогоплательщика на уведомление по акту налоговой проверки:

- при внеочередных документальных проверках, проводимых согласно приказу руководителя уполномоченного государственного органа в отношении конкретного налогоплательщика, а также по основаниям, предусмотренным уголовно-процессуальным законодательством Республики Казахстан. [1]

В период налогового аудита налогоплательщик обязан предоставить инспектору всю документацию, касающуюся предмета проверки и допустить его на объекты, связанные с налогообложением для обследования.

Проведение налогового аудита не должно приостанавливать деятельность налогоплательщика либо оказывать отрицательное влияние на результаты предпринимательской деятельности.

Интервалом времени между проведением одной налоговой проверки между другой является 1 год, то есть 12 месяцев.

В период начала налогового аудита нужно понять, как организован налоговый учет предприятия, каким образом проводится отражение финансово-хозяйственной деятельности, как оформляются итоговые, сводные данные. Налоговый аудит должен строиться, на наш взгляд, по принципу «от общего – к частному». Начиная проверку, аудитор определяет, с какого вида налога он начнет свою работу.

Обычно, в первую очередь проверяют налоги наиболее сложные для исчисления и для проведения проверки. Поэтому налоговый аудит, по нашему мнению, следует проводить в определенной последовательности:

- 1) Корпоративный подоходный налог;
- 2) Налог на добавленную стоимость;
- 3) Индивидуальный подоходный налог;
- 4) Социальный налог;
- 5) Налог на имущество;
- 6) Земельный налог;
- 7) Налог на транспортные средства;

8) Остальные виды налогов;

9) Сборы и платы. [6, с. 43]

Начиная налоговый аудит с корпоративного подоходного налога, аудитор может изучить фонд оплаты труда, получить информацию об имуществе налогоплательщика, его земельных участках, транспортных средствах и других объектах налогообложения, налогах и платежах. И при дальнейшем ходе проверки, проверяя правильность исчисления налога на имущество, земельного налога и других налогов аудитор имеет полную информацию об объектах налогообложения.

При проведении проверки сложных видов налогов у аудитора может возникнуть много вопросов и для их уточнения, работникам проверяющего предприятия требуется время. В это время аудитор может проверять другие виды налогов.

Если проверку производят несколько аудиторов, то они распределяют виды налогов, которые они будут проверять. При этом распределение налогов производится в зависимости от уровня квалификации и опытности специалиста.

В ходе налогового аудита могут быть проверены денежные документы, бухгалтерские книги, отчеты, сметы, наличные деньги, ценные бумаги, расчеты, декларации и иные документы, связанные с исполнением налоговых обязательств. Также могут быть обследованы любые используемые для извлечения доходов объекты, связанные с налогообложением, проводится инвентаризация имущества налогоплательщика.

Из вышесказанного следует, что налоговый аудит:

- подразумевает получение информации о правильном отражении в налоговом учете проведенных операций налогоплательщиком, полноты соблюдения налогового обязательства, выявление фактов, позволяющих обнаружить наличие налоговых правонарушений у налогоплательщика;

- должен проводиться по мере возникновения необходимости, независимо от того, когда у этого налогоплательщика была предыдущая проверка и за какой период времени.

По завершении налогового аудита аудитором составляется аудиторский отчет с обязательным указанием: места проведения налоговой проверки, даты составления; полного наименования налогоплательщика; местонахождения, банковских реквизитов налогоплательщика, а также его регистрационные номера; фамилии, имени руководителя и должностных лиц налогоплательщика, ответственных за ведение налоговой и финансовой отчетности и уплату налогов; сведений о предыдущей проверке; проверяемого периода и общих сведений о документах, представленных налогоплательщиком; подробного описания налогового нарушения со ссылкой на соответствующие нормативные и законодательные акты в области налогов; результатов налогового аудита [7, с.29].

Проверка считается оконченной с момента вручения налогоплательщику аудиторского отчета.

Список литературы

1. Налоговый Кодекс Республики Казахстан (по состоянию на 1 января 2016 г.)
2. Сборник Международных стандартов аудита и контроля качества/ 2009 (пер. с англ.), г. Алматы – 985 с.
3. Булыга Р. П. Современный аудит: проблемы и пути решения // Материалы международной научно-практической конференции / под общ. ред. Д. А. Панкова, С. Г. Вегера. Новополоцк (Белоруссия): ПГУ, 2011. с. 13 – 15.
4. Закон Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» от 20 ноября 1998 года (с изменениями и дополнениями)
5. Мельник М. В. Развитие стратегического аудита // Инновационное развитие экономики. М., 2012. № 4. С. 42.
6. Березюк В. И. Практический аудит. Учебное пособие. – Караганда, 2015 - 180 с.
7. Березюк В. И. Государственный аудит – инновационная реальность для Казахстана // Биржа интеллектуальной собственности (БИС). Научно-практический журнал, Москва. – 2015. - Т. 14 № 3, с. 27-30