Экономический анализ в налоговом аудите

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Ларичев, Александр Юрьевич

**Год:**

2005

**Автор научной работы:**

Ларичев, Александр Юрьевич

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

201

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Ларичев, Александр Юрьевич

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА I. РОЛЬ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА В НАЛОГОВОМ АУДИТЕ.

1.1 Сущность налогового аудита, роль и задачи экономического анализа как средства достижения цели аудита (и сопутствующих услуг).

1.2 Информационная база экономического анализа в налоговом аудите. Система аналитических показателей и факторов налоговых платежей и обязательств.

ГЛАВА II. МЕТОДИКА АНАЛИЗА НАЛОГОВОЙ СИТУАЦИИ У АУДИРУЕМОГО ЛИЦА.

2.1 Общая оценка налогообложения аудируемого лица.

2.2 Моделирование экономической взаимосвязи факторов налоговых платежей и их влияния на налоговую нагрузку организации.

ГЛАВА III. АНАЛИЗ ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫХ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ ФАКТОРОВ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ.

3.1 Анализ влияния учетной политики на налогооблагаемые базы.

3.2 Анализ сроков налоговых платежей.

3.3 Анализ условий хозяйствования организации и их влияние на налогообложение.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Экономический анализ в налоговом аудите"

Актуальность темы исследования. Теория и практика развития аудита от подтверждающего к системно-ориентированному, целью которого является выражение мнения о достоверности отчетности в существенных аспектах и о ее соответствии принципу непрерывности деятельности экономического субъекта, предопределяет важность и необходимость применения в процессе аудита методов экономического анализа. Это в первую очередь относится к налоговому аудиту. Для внешних и особенно внутренних пользователей отчетности важным является не только мнение аудитора о достоверности налоговых деклараций, но и его оценка влияния налоговых обязательств на способность организации сохранить финансовую устойчивость.

Налоговый аудит является в настоящее время одним из приоритетных видов услуг, оказываемых аудиторскими и аудиторско-консультационными компаниями в Российской Федерации. Услуги по налоговому аудиту оказывают практически все субъекты аудиторской деятельности, представленные на российском рынке: иностранные консалтинговые компании (прежде всего компании «большой четверки»), средние и крупные российские аудиторско-консультационныефирмы, мелкие российские аудиторские фирмы и даже индивидуальные аудиторы. Большая востребованность данной услуги на рынке обусловлена сложной системой налогообложения в нашей стране, постоянно меняющимся налоговым законодательством и наличием большого количества спорных арбитражных дел по налоговым вопросам, недостаточной компетентностью руководителей и сотрудников бухгалтерских служб, а также стремлением организаций получить высококачественные аудиторские консультации по вопросам планирования налогообложения с целью облегчения налоговой нагрузки. Несмотря на сформировавшийся устойчивый спрос на налоговый аудит, как самостоятельную услугу, так и услугу сопутствующую общему аудиту, а также ее большую долю в общем объеме аудиторско-консультационных услуг, предоставляемых субъектами аудиторской деятельности, нормативная база налогового аудита разработана недостаточно. Понятие налогового аудита не дается в Федеральном законе от 07.08.01 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Единственным документом на уровне рекомендаций, не обязательных к исполнению аудиторскими фирмами и индивидуальными аудиторами, является Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобренная

Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11.07.2000 Протоколом № 1. Этот документ дает лишь общие подходы к выполнению субъектами аудиторской деятельности специального аудиторского задания по налоговому аудиту и сопутствующим услугам в области налогообложения. Поэтому очевидно, что существует практическая необходимость в конкретизации методики проведения налогового аудита во внутрифирменных стандартах или методиках. Анализ содержания основных этапов налогового аудита, рекомендуемых вышеуказанной Методикой, некоторыми другими методиками проведения налогового аудита (в том числе внутрифирменных и опубликованных в открытом доступе на сайте Минфина России www.minfin.ru) и практического опыта организации налогового аудита показывают, что в этих документах лишь отмечается необходимость применения в налоговом аудите методов экономического анализа как средства получения дополнительных аудиторских доказательств, позволяющих сделать объективные выводы о налоговой нагрузке и достоверности ее исчисления. Недостаточность во внутрифирменных стандартах по налоговому аудиту аналитических процедур, основанных на методах экономического анализа, неизбежно приводит к снижению качества аудита. К сожалению, в настоящее время далеко не все аудиторские организации (и тем более индивидуальные аудиторы) предусматривают в своих внутрифирменных стандартах и методиках по налоговому аудиту использование аналитических процедур. Вместе с тем вполне очевидно, что в ближайшей перспективе применение методов экономического анализа в налоговом аудите будет остро необходимо, что определяется ростом конкуренции на рынке аудиторских услуг и требованиями к повышению качества подготовки и проведения аудиторских проверок. Поэтому назрела необходимость разработки специальной методики использования приемов экономического анализа в налоговом аудите. Это определяет актуальность темы настоящего научного исследования.

Разработанность темы. Методологическую основу диссертации составили труды российских аналитиков, заложивших методологическую основу и разработавших принципиальные методики экономического анализа. Автор опирается на труды крупнейших российских ученых: М. Н. Баканова, С. Б. Барнгольц, Л. Т. Гиляровской, О. В. Голосова, Н. В. Дембинского, О. В. Ефимовой, В. Б. Ивашкевича, В. В. Ковалева, Г. В. Кулининой, Б. И. Майданчика, М.В. Мельник, Р. С. Сайфулина, П. И. Савичева, Г. В. Савицкой, А. Д. Шеремета и др.

В целях более результативного использования экономического анализа при проведении аудита автор развивает методические подходы, предложенные в трудах ряда российских авторов: В. К. Андреева, Н. П. Барышникова, С. М. Бычковой,

Ю. А. Данилевского, Н. П. Кондакова, В. И. Петровой, В. И. Подольского, J1. В. Сотниковой, С. А. Стукова, Я. В. Соколова, В. П. Суйца, В. А. Тереховой, а также ряда зарубежных авторов: Э. А. Аренса, J1. А. Бернстайна, Друри К., Дж. К. Лоббека, Р. Монтгомери, Ж. Ришара, Дж. Робертсона, Сигел Джоэла Г., Скоуна Т., Шима Джей К., Хорнгрена Ч. Т., Форстера Дж.

Вместе с тем следует отметить, что до настоящего времени проблемам применения экономического анализа в налоговом аудите в России посвящено очень немного специальных научных работ, хотя отдельные аспекты данной проблемы представлены в ряде монографических и периодических изданий. Ряд авторов (например, Девликамова Г. В., Басалаева Е. В., Козенкова Т. А., Сучилин А. А. и др.), исследуя проблемы налогового аудита, либо вообще не рассматривают экономический анализ в качестве средства достижения цели налогового аудита, либо рассматривают экономический анализ лишь как инструмент налогового планирования, в то время как возможности экономического анализа с позиций конечных целей налогового аудита существенно выше.

В научных исследованиях недостаточно внимания уделено применению аналитических процедур как одной из эффективных групп аудиторских доказательств в процессе аудита, в том числе и налогового. Отсутствуют исследования, посвященные разработке методики экономического анализа налоговых обязательств, позволяющей дать объективную оценку сложившейся у аудируемого лица налоговой ситуации, выявить факторы налогообложения, влияющие на способность организации сохранить финансовую устойчивость в современных условиях развития российской экономики.

Недостаточная научная проработка отмеченных вопросов предопределила выбор темы, цели и основные направления исследования.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования заключается в разработке методики анализа налоговой ситуации, позволяющей оценить влияние взаимосвязи факторов изменения налоговых обязательств на налоговую нагрузку и важнейшие показатели финансовой устойчивости аудируемых лиц.

Достижение цели диссертации потребовало решения следующих задач: уточнения понятия налогового аудита и изучения практики его проведения на российском рынке аудиторских услуг; обоснования необходимости и оценки возможности применения методов экономического анализа при проведении налогового аудита; определения системы аналитических показателей налоговых обязательств для осуществления анализа налоговой ситуации аудируемых лиц; оценкидостаточности и формирования информационной базы налогового аудита с позиции возможности применения методов экономического анализа; выявления влияния важнейших экономических, организационных и правовых факторов на изменение налоговых обязательств аудируемых лиц; разработки методики анализа налоговой ситуации у аудируемого лица в ходе проведения налогового аудита и рекомендаций по планированию налогообложения; формирования основных положений внутрифирменных аудиторских стандартов по применению методики анализа налоговой ситуации в процессе налогового аудита; разработки рекомендаций по управлению факторами налогообложения с целью повышения финансовой устойчивости аудируемых организаций.

Объектом исследования являются процессы аудиторских проверок, имеющие целью аудит налогообложения и выражение мнения о достоверности налоговых деклараций.

Предметом исследования являются методические приемы экономического анализа, ориентированные на задачи налогового аудита, и порядок их использования при проведении налогового аудита.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили фундаментальные положения теории и методологии бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита; нормативные, инструктивные, методические и справочные материалы по аудиту, экономическому анализу, бухгалтерскому учету и налогообложению, работы отечественных и зарубежных экономистов, практиков-аудиторов и консультантов в области проведения аудиторских проверок и консультирования по вопросам налогообложения. В работе применялись разнообразные методы научного исследования: наблюдение, обобщение и синтез, метод сравнения, группировок, балансовый метод, методы факторного анализа.

Работа выполнена в рамках пункта 2.1 «Методология и технология аудита» и пункта 1.3 «Методология учета, контроля финансовых результатов» Паспорта специальностей ВАК по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика».

Научная новизна диссертационной работы заключается в разработке методики анализа налоговой ситуации у аудируемых лиц, используемой в процессе налогового аудита и оценки системы налогообложения аудируемого лица, выявления тенденций и основных факторов регулирования налоговой нагрузки.

Элементы научной новизны содержат следующие результаты диссертационного исследования:

• конкретизировано понятие налогового аудита и определена роль экономического анализа в повышении его качества;

• предложена система аналитических показателей налоговых платежей и обязательств, включающая обобщающие и частные, абсолютные и относительные характеристики, позволяющих комплексно оценить налоговую ситуацию в процессе аудита;

• обоснованы направления использования в аудите данных финансового, управленческого и налогового учета и отчетности, а также внеучетной информации для получения системного представления о налоговой нагрузке аудируемого лица;

• выявлены основные организационно-правовые и экономические особенности организаций, оказывающие влияние на налоговую нагрузку и способность организаций к реализации принципа непрерывности деятельности;

• проведена выборка методов общей оценки системы налогообложения аудируемого лица, выявления негативных и положительных тенденций и основных факторов изменения налоговой нагрузки;

• разработаны факторные модели взаимосвязи налогооблагаемых баз, позволяющие дать количественную и качественную оценку их влияния на налоговую нагрузку аудируемых лиц;

• определены состав важнейших организационно-правовых и методологических факторов изменения налоговой нагрузки аудируемых лиц;

• выделены основные этапы экономического анализа налоговой ситуации в процессе налогового аудита и разработаны положения внутрифирменного аудиторского стандарта по методике анализа налогообложения у аудируемых лиц.

Практическая значимость исследования. Основные положения, рекомендации и выводы диссертационной работы ориентированы на их широкое использование при совершенствовании методики и обеспечении должного качества налогового аудита, проводимого в рамках внешнего обязательного, инициативного, а также внутреннего аудита.

Практическую значимость имеет:

1) разработанная методика анализа, включающая: а) общую оценку налогообложения аудируемого лица; б) анализ взаимосвязи факторов изменения налоговых платежей; в) оценку влияния, важнейших факторов на налоговую нагрузку организаций.

2) рекомендации по планированию налогообложения с целью уменьшения негативного влияния налоговой нагрузки на финансовое состояние аудируемых лиц.

Практическая значимость исследования подтверждается возможностью использования разработанной методики анализа налоговой ситуации в практической деятельности предприятий и аудиторских фирм.

Апробация результатов исследования. Основные положения разработанной методики экономического анализа в налоговом аудите, предложенные в диссертации, апробированы и используются в практике работы аудиторской компании ЗАО БДО ЮНИКОН, а также в учебном процессе Финансовой академии при Правительстве РФ при преподавании специальных дисциплин «Основы аудита» и «Практический аудит».

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в двух работах общим объемом 2,0 п. л., все работы являются авторскими.

Структура диссертации отражает логику и последовательность проведенного исследования. Цели и задачи работы определили структуру работы, состоящую из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Во введении раскрывается актуальность выбранной темы исследования, определяются его цели и задачи, сформулирована научная новизна и практическая значимость полученных результатов.

В первой главе рассматривается сущность налогового аудита, роль и задачи экономического анализа как средства достижения цели аудита и получения аудиторских доказательств, а также информационная база анализа - данные бухгалтерского, налогового, управленческого учета и отчетности, внеучетная информация. Обосновывается система аналитических показателей налоговых платежей и обязательств.

Во второй главе представлена методика общей оценки налогообложения предприятия, анализ влияния факторов, формирующих налогооблагаемые базы и влияющих на налоговую нагрузку.

В третьей главе рассматриваются важнейшие организационные и правовые факторы изменения налоговой ситуации, в том числе анализ влияния на налоговую нагрузку организационных форм предприятия и условий хозяйствования, характера и сроков заключаемых договоров, элементов учетной политики.

В заключении сформулированы основные выводы и предложения, полученные в результате диссертационного исследования.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Ларичев, Александр Юрьевич

5. Выводы и рекомендации.

По результатам экономического анализа аудитору следует получить предварительное мнение о налоговой ситуации у аудируемого лица. Выявить положительные и негативные тенденции в налоговых расходах, основные причины этих изменений. Предварительно оценить влияние налоговых расходов на финансовую устойчивость организации. Охарактеризовать основные сложности в осуществлении расчетов предприятия с бюджетом и внебюджетными фондами. Выявить возможные налоговые риски и риски искажения отчетности.

Таково примерное содержание разработанного внутрифирменного аудиторского стандарта «Общий анализ налогообложения». Рекомендуемый стандарт позволяет достаточно комплексно оценить налогообложение аудируемого лица и охарактеризовать изменения в динамике и структуре налогообложения, воздействие системы налогообложения на важнейшие результаты деятельности аудируемого лица, в том числе дать предварительную оценку соблюдения предприятием принципа непрерывности деятельности. Основные положения этого стандарта применимы для общего анализа налогообложения предприятий любых отраслей народного хозяйства. Однако для повышения эффективности анализа при практическом применении стандарта его можно дополнить показателями, учитывающими отраслевую и иную специфику аудируемого лица.

Общий анализ системы налогообложения проводится на предварительном этапе аудита. Он не позволяет получить достаточно полную и объективную оценку налоговой ситуации. При выполнении специального аудиторского задания, охватывающего не только проверку достоверности расчетов налогов, но и оценку оптимальности системы налогообложения, аудитору необходимо провести более глубокий анализ налоговой ситуации. Проблемы такого анализа исследованы в следующих частях работы.

2.2 Моделирование экономической взаимосвязи факторов налоговых платежей и их влияния на налоговую нагрузку организации.

На этом этапе анализа аудитор должен оценить влияние изменения той или иной налоговой базы на величину определенного налога, а также на размер общей налоговой нагрузки и финансовые результаты организации. Для этого сначала ему следует установить прямые и косвенные связи между налогооблагаемыми базами и группами налогов. Например, объем выручки и фонд заработной платы напрямую влияют на величину прибыли организации. Взносы в социальные фонды как составная часть затрат на производство продукции непосредственно влияют на размер прибыли, и соответственно, на сумму налога на прибыль.

Это взаимовлияние налогов и облагаемых баз необходимо оценить, то есть определить на какую величину изменяется каждый налог при увеличении (или уменьшении) той или другой налогооблагаемой базы. А также как эти изменения в итоге воздействуют на размер общих налоговых расходов и финансовые результаты организации. Основным показателем, оценивающим влияние изменения налоговых обязательств на результаты деятельности организации, по мнению автора, является показатель чистой прибыли. Чистая прибыль является показателем, характеризующим конечный результат.

На основе таких связей аудитор может построить модели, характеризующие зависимость общей величины налоговых обязательств и чистой прибыли организации от изменения размера тех или иных налоговых баз или их составляющих. Рассмотрим основные.

Модель, характеризующая влияние изменения показателя затрат на оплату труда на величину налоговой нагрузки и чистой прибыли организации.

Затраты на оплату труда являются налоговой базой для исчисления взносов в социальные фонды (будем считать, что при неприменении регрессии величина ставок составляет: в пенсионный фонд - 28%, в фонд социального страхования - 4,0%, в фонды обязательного медицинского страхования - 3,6%), взносов на обязательное страхование от несчастных случае на производстве и профзаболеваний (ставка варьируется в зависимости от класса профессионального риска; от 0,3 до 8,5), а также элементом (в составе затрат на производство продукции), входящим в расчет налоговой базы по налогу на прибыль. Снижение этого показателя приводит к уменьшению отчислений в социальные фонды и к увеличению налога на прибыль. Аналитическое выражение изменения общей величины налоговых расходов в результате изменения затрат на оплату труда как элемента налоговой базы следующее:

АНоб =ДНпр + ДНс,

ДНс = ДЗП х Сф, ДНпр = - (ДЗП + АЗП х Сф) х Спр,

АНоб = - (ДЗП + ДЗП х Сф) х Спр + ДЗП х Сф, или

АНоб = АЗП х (Сф - Спр - Сф х Спр), где:

ДНоб - изменение общей величины налоговых расходов;

ДНпр - изменение величины налога на прибыль;

ДНс - изменение величины отчислений в социальные фонды;

ДЗП - изменение показателя затрат на оплату труда;

Сф - коэффициент, характеризующий суммарную ставку взносов в социальные фонды;

Спр - коэффициент, характеризующий ставку налога на прибыль.

Подставляя в формулу коэффициенты, соответствующие действующим налоговым ставкам (Спр = 0,24, Сф = 0,359; будем считать, что ставка ЕСН - 35,6%, а ставку страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев и профзаболеваний возьмем для II класса профессионального риска - 0,3%), получим:

АНоб = АЗП х 0,03284, то есть размер общих налоговых расходов увеличивается на сумму, равную величине увеличения затрат на оплату труда, умноженную на 0,03284. При изменении ставки страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (из-за изменения класса профессионального риска), указанное выше значение будет меняться.

Размер чистой прибыли (ЧП) изменится следующим образом:

АЧП = - ДЗП - АЗП х Сф + АНпр = - АЗП + - АЗП х Сф + (АЗП + АЗП х Сф) х Спр, или АЧП = АЗП (1 + Сф) (Спр -1).

Подставим ставки налогов и получим: АЧП = АЗП х (- 1,03284).

К примеру, аудитору нужно рассчитать насколько изменится величина налоговых обязательств аудируемой организации, если затраты на оплату труда снизятся на 120 ООО рублей. Используя вышеприведенные формулы, он получит, что сумма налоговых обязательств увеличится на 3940,80 руб. (120 000 руб. х 0,03284), а величина чистой прибыли уменьшится на 123 940,80 руб. (120 000 руб. х -1,03284).

Обци MJU1M ммгмш tfaawiwiv

3940,80

Части арабшь

•123940,80

Схема 2.1 Изменение величин налоговых обязательств и чистой прибыли организации в результате снижения показателя затрат на оплату труда (в схеме показаны суммы изменений каждого показателя).

Таким образом, математическая модель, характеризующая зависимость величины налоговых расходов и чистой прибыли организации от изменения суммы затрат на оплату труда принимает следующий вид:

АНоб = АЗП х (Сф - Спр - Сф х Спр), при ДЗП<0, Спр > Сф/(1+Сф); ДНоб> 0, то есть налоговые расходы увеличиваются; при АЗП<0, Спр< Сф/(1+ Сф); АНоб < 0, то есть налоговые расходы снижаются; при ДЗП<0, Спр= Сф/(1+ Сф); ДНоб = 0, то есть налоговые расходы не изменяются;

АЧП = ДЗП (1 +Сф)(Спр-1).

Применяя указанную модель и ее модификации, аудитор может проанализировать различные варианты изменения налоговых расходов при изменении налоговой ставки налога на прибыль или расходов на оплату труда.

Модель, характеризующая влияние изменения показателя выручки от реализации продукции на величину налоговых расходов и чистой прибыли организации.

Показатель выручки от реализации продукции является основным элементом для исчисления налогов общего характера (исчисляемых всеми коммерческими организациями) - налога на добавленную стоимость, налога на прибыль (кроме того, данный показатель участвует при определенных условиях налогообложения в расчете баз обложения для исчисления акциза, таможенной пошлины, которые в нашем расчете не учитываются). Так как показатель выручки от реализации продукции является элементом, формирующим налоговые базы наиболее значимых налогов, оценка степени его влияния на общую сумму налоговых расходов организации и конечный финансовый результат очень важна в практической работе аудитора.

В виде математических формул эта зависимость будет следующей:

ДНоб = ДНндс + ДНпр;

ДНндс = АР х Сндс;

ДНпр = АР х Кр х Спр.

АНоб = АР х Сндс + АР х Кр х Спр, где:

ДНоб - изменение общей суммы налоговых расходов (налоговых обязательств организации),

ДНндс - изменение величины налога на добавленную стоимость,

ДНпр - изменение величины налога на прибыль,

ДР - изменение величины выручки от реализации продукции (без НДС),

Кр - коэффициент рентабельности;

Сндс - коэффициент, характеризующий ставку налога на добавленную стоимость,

Сир - коэффициент, характеризующий ставку налога на прибыль.

Подставив в данную формулу значения коэффициентов, характеризующих действующие в настоящее время налоговые ставки (Сндс = 0,18, Спр = 0,24), получим: АНоб = АР (0,18 + 0,24 х Кр). То есть налоговые расходы организации изменяются на величину, соответствующую изменению выручки от реализации продукции с учетом рентабельности.

Величину чистой прибыли в результате изменения объема выручки от реализации продукции и рентабельности можно выразить следующим образом:

АЧП = - АР + ДНпр = = - АР + АР х Кр х Спр ,

АЧП = АР (Кр х Спр - 1).

Подставим ставку налога на прибыль и получим, АЧП = АР (Кр х 0,24 - 1).

К примеру, аудитору нужно рассчитать насколько изменится сумма налоговых обязательств в результате уменьшения величины выручки от реализации на 236 000 руб. при рентабельности продукции 26 %. Применив формулы, аудитор получит, что сумма налоговых обязательств снизится на 57 206 руб. (- 236 000 х (0,18 + 0,24 х 0,26), а величина чистой прибыли - на 221 274 руб. (- 236 000 (0,26 х 0,24 - 1)).

Итак, математическая модель в общем виде, характеризующая зависимость величин налоговых расходов и чистой прибыли организации от изменения объема выручки от реализации продукции с учетом рентабельности, принимает следующий вид:

АНоб = АР (Сндс + Кр х Спр),

АЧП = АР (Кр х Спр - 1).

Указанные формулы имеют большое практическое значение для аудитора в случаях:

- определения оптимальной цены реализации продукции при осуществлении внутрифирменных операций;

- анализа выбора в налоговом учете метода исчисления выручки от реализации продукции для целей налогообложения;

- анализа хозяйственных операций, где цена реализации продукции играет ' существенную роль в налогообложении (бартерные, внешнеторговые сделки и др.).

Аналогично аудитор может составить налоговые модели, характеризующие зависимости итоговых показателей от других налоговых баз или их отдельных элементов, соответствующие приоритетным направлениям конкретного хозяйствующего субъекта

Общая модель налоговых обязательств, характеризующая взаимозависимости между суммами различных видов налогов

Данная модель может быть представлена в виде суммы изменений всех налогов, которые уплачивает организация, следующим образом:

ДНобщ = ДНндс + ДНпр + ДНим +ДНесн + ДНзем

Совокупная сумма изменений по отдельным налогам будет влиять на общее изменение суммы налоговых обязательств организации. Изменение каждого частного показателя можно представить как совокупность факторов, влияющих на сумму конкретного налога. Рассмотрим основные такие факторы, включенные в модель, в следующей в Таблице 2.1.

Заключение

В данной диссертации предложен, разработанный автором методологический инструментарий анализа налоговой ситуации у аудируемого лица в ходе проведения налогового аудита, а также рассмотрен круг смежных вопросов, касающихся этой проблемы.

Предлагаемая методологическая концепция построена на основе общих принципов проведения налогового аудита, рекомендованных Методикой аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами». Основной целью исследования являлось разработка методики анализа налоговой ситуации, позволяющей оценить влияние взаимосвязи факторов изменения налоговых обязательств на налоговую нагрузку и важнейшие показатели финансовой устойчивости аудируемых лиц. Данная методика может быть активно использована аудиторами и аудиторскими компаниями при организации аудита расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами на предприятиях.

Исследованы характер и особенности проведения оценки налоговой ситуации у аудируемого лица. Особое внимание уделено разработке специальных аналитических показателей, характеризующих влияние налоговых расходов на финансовое состояние организации, выявлению влияния факторов на налоговые расходы организации, моделированию зависимости налоговых расходов от изменения налогооблагаемых баз.

Практическая значимость предложенной методики состоит в том, что она позволяет совершенствовать методологию не только аудиторской деятельности, но и методологию экономического анализа, поскольку сегодня проблеме анализа налоговой ситуации в учебной литературе уделяется очень небольшое внимание. Вопросы, связанные с анализом налоговой ситуации рассматриваются только применительно к анализу налоговых обязательств в составе анализакредиторской задолженности. Исходя из того, что налоговая нагрузка является существенным фактором финансовой устойчивости, организации автор считает, что следовало бы в методологию экономического анализа внести отдельный раздел «Анализ налоговой ситуации и его влияние на финансовое состояние организации». Это может быть отдельной темой комплексного экономического анализа или отдельным разделом в теме «Анализ финансового состояния организации».

Проведенное исследование позволило сделать ряд следующих выводов и предложений.

1. Рассмотрена сущность налогового аудита и роль экономического анализа в достижении его целей. В результате проведенных исследований был сделан вывод, что понятие налоговый аудит следует рассматривать в широком смысле, то есть не только как проверку налоговой и бухгалтерской отчетности на предмет ее достоверности, но и как оказание других сопутствующих услуг по налоговым вопросам. Было выяснено, что налоговый аудит в России начал свое развитие в начале 90-ых годов параллельно с развитием общего аудита и в настоящее время находится на стадии продолжения развития и укрепления своих позиций и является одним из основных и приоритетнейших направлений деятельности аудиторско-консультационных компаний в нашей стране. Кроме того, было обосновано, что сами цели налогового аудита требуют широкого применения специальных аналитических процедур, основанных на методах экономического анализа, которые позволяют многократно повысить качество аудита.

2. Выяснено, что для реализации целей экономического анализа данных только налогового учета и отчетности недостаточно. Поэтому информационной базой также должны служить данные, содержащиеся в бухгалтерском учете и отчетности, управленческом учете и отчетности, а также внеучетная информация. Были обоснованы направления использования в аудите данных финансового, управленческого и налогового учета и отчетности, а также внеучетной информации для получения системного представления о налоговой нагрузке аудируемого лица. В частности были показаны возможности управленческого учета для анализа разновыгодности производства и реализации конкретных видов продукции, а также их объемов с точки зрения налогообложения.

Автором предложено использовать модель управленческого учета, в основе которой лежат принципы классификации расходов на переменные и условно-постоянные для оценки реальной величины налоговых расходов организации. Данная модель позволяет аудитору решать целый ряд задач. Среди наиболее важных преимуществ можно выделить возможность рассчитать для аудируемой организации величины реальных налоговых ставок при различных соотношениях затрат в выручке и оплаченной и неоплаченной долей в выручке, оценить возможности организации и собственно пределы допустимого увеличения затрат или выручки с точки зрения оптимизации налогообложения, а также количественно оценить показатель налоговой нагрузки на организацию и тот уровень налоговой нагрузки, при котором деятельность организации перестает быть эффективной.

Использование в процессе налогового аудита модели управленческого учета и анализ соотношения затрат, выручки, номинальной и реальной налоговой нагрузки позволяет аудитору выявить тенденцию в изменении финансовых результатов и финансового состояния аудируемого лица, что является важным при оценке жизнеспособности организации.

3. Было определено понятие налоговой ситуации, которое не дается в законодательстве или где-либо в литературе. Был сделан вывод, что под налоговой ситуацией следует понимать сложившуюся налоговую систему экономического субъекта под воздействием как внешних, так и внутренних факторов. Автором была разработана классификация основных внешних и внутренних факторов, влияющих на налоговую ситуацию экономического субъекта.

4. В ходе исследования было выяснено, что для общей оценки налоговой ситуации аудируемого лица необходимо использование системы аналитических показателей налоговых платежей и обязательств. Авторам была разработана такая система, включающая обобщающие и частные, абсолютные и относительные характеристики, позволяющие комплексно оценить налоговую ситуацию в процессе аудита.

5. Были обоснованы этапы и содержание методики анализа налоговой ситуации. Было предложено проводить методику анализа налоговой ситуации по следующим этапам: а) общая оценка налогообложения аудируемого лица, целью которой является анализ динамики и структуры налогообложения аудируемого лица по предлагаемой системе аналитических показателей, характеристика воздействия системы налогообложения на важнейшие результаты деятельности аудируемой организации, оценка налоговой нагрузки и динамики ее изменения; б) анализ факторов формирования и изменения налогооблагаемых баз важнейших налогов. Анализ взаимосвязи основных налоговых обязательств платежей аудиремого лица; в) выявление влияния важнейших организационных, правовых, хозяйственных и методологических факторов на налоговую ситуацию, обобщение результатов анализа и разработка рекомендаций.

6. Обоснована необходимость применения внутрифирменных стандартов по использованию экономического анализа в налоговом аудите, определены основные требования к этим внутрифирменным стандартам, разработан примерный стандарт экономического анализа, определена программа и рабочие документы аудитора. Применение стандарта позволяет достаточно полно и эффективно оценить налогообложение аудируемого лица и охарактеризовать изменения в динамике и структуре налогообложения, воздействия системы налогообложения на важнейшие результаты деятельности аудируемой организации, в том числе использовать результаты общего анализа налогов при проведении оценки соблюдения предприятием принципа непрерывности деятельности.

7. Помимо общего анализа налогообложения, который проводится на предварительном этапе аудита и не позволяет получить полную и объективную оценку налоговой ситуации у аудируемого лица, автором предложена комплексная методика, которая решает эту проблему и целью которой является оценка налоговой ситуации аудируемой организации с позиции финансовой устойчивости и оптимальности налогообложения. В числе важнейших факторов, влияющих на налогообложение, были проанализированы условия хозяйствования организации, характер заключаемых договоров, учетная политика, изменение налоговых баз и сроков налоговых платежей.

8. По результатам применения методов анализа налоговых баз автор пришел к выводу, что это анализ дает аудитору достаточно широкие возможности для выполнения целей налогового аудита. В частности он позволяет определить взаимозависимости между суммами различных видов налогов, наиболее значимые и преобладающие налоговые базы, формирующие общую налоговую нагрузку; давать рекомендации аудируемому лицу по регулированию величин и сроков включения элементов, входящих в налоговые базы, используя определенные методы; рассчитывать размер налоговой экономии путем оценки степени влияния изменения налоговых баз на суммы налогов, применяя схему взаимосвязей между величинами налогов и облагаемых баз, а также экономико-математические модели, позволяющие дать количественную оценку воздействия изменения налогооблагаемых баз и их элементов на общую сумму налоговых расходов и чистуюприбыль как с точки зрения ретроспектив, так перспектив развития аудируемого лица.

Была предложена общая модель налоговых обязательств, характеризующая взаимозависимости между суммами различных видов налогов, а также модель относительной налоговой нагрузки, в которой сумма всех налоговых обязательств соотносится с различными показателями деятельности организации — активами, выручкой, чистой прибылью и др.

9. В ходе анализа важнейшего фактора изменения налоговых расходов - учетной политики, было выявлено, что, применяя различные методы учета доходов и расходов, которые должны быть закреплены в учетной политике организации для целей налогообложения, организация может существенно сэкономить на налогах (НДС, налог на прибыль), в частности в краткосрочной перспективе. Учитывая это, при анализе учетной политики аудитору следует оценить влияние каждого фактора на изменение общей суммы налогов и дать в письменном отчете рекомендации аудируемому лицу по изменению учетной политики, если существует возможность минимизировать налоги, в том числе за счет выбора момента начисления налоговых баз, принятии либо отказе от получения освобождения от уплаты НДС, выборе методов налогового учета и оценке сырья и материалов, используемых в производстве, оценки покупных товаров, методов амортизации образования резервов, а также при установлении базы распределения налоговых расходов по обособленным подразделениям организации.

10. В ходе анализа сроков налоговых платежей было выявлено, что регулирование и оптимизация сроков налоговых платежей может обеспечить организацию дополнительными финансовыми средствами в обороте, а также, учитывая инфляционные процессы, снизить относительную величину налоговой нагрузки и увеличить финансовый результат. Если аудитору требуется дать рекомендации аудируемому лицу по выбору наиболее подходящего варианта уплаты налога на прибыль, то он должен исходить из следующих критериев: величины платежей по налогу на прибыль и степенью их значимости в общем бюджете организации, степени прогнозируемости финансовых результатов и абсолютной суммы прибыли по налоговым периодам, равномерности получения прибыли по отдельным месяцам в течение квартала, а также уровнем организации и оперативности работы бухгалтерской службы и ее скоординированности с деятельностью других служб предприятия.

11. В ходе исследования условий хозяйствования организации автор пришел к выводу, что аудитор должен учитывать при оценке налоговой ситуации следующие факторы: величины налоговых обязательств организации, возникающих в случае ее регистрации и (или) осуществления деятельности в каком-либо регионе, исходя из планируемых налогооблагаемых баз и действующих в регионе ставок; затраты, связанные с регистрацией, перерегистрацией организации, величин единовременных регистрационных взносов, ежеквартальных сборов, лицензионных взносов и других обязательных платежей, стоимости оформления лицензии ЦБ РФ на вывоз капитала за рубеж; условия предоставления льгот в данном регионе; наличие соглашений (конвенций, договоров) об избежании двойного налогообложения; возможные изменения действующего законодательства. Аудитор должен оценить влияние этих факторов на величину текущихналоговых обязательств организации и налоговых последствий для нее в будущем, если предприятие будет продолжать деятельность в каком-либо регионе.

Кроме того, аудитору следует иметь в виду, что эффективными способами оптимизации налогообложения является наличие у организации холдинга. В этом случае перенося определенные деловые операции в дочернюю компанию, пользующуюся теми или иными налоговыми привилегиями или находящуюся в зоне налоговых льгот, а также перераспределяя финансовые и материальные потоки за счет внутрифирменных операций (применяя трансфертные цены, договора простого товарищества, поручения, лизинга, создания внутрифирменного кредитного центра и пр.), аудируемое лицо может существенно сэкономить на налогах.

Если же у организации уже есть холдинг, то аудитор должен выявить те формы передачи имущества, денежных средств или затрат, которые были использованы субъектами хозяйствования, входящими в холдинг. При этом ему следует оценить насколько рационально были применены эти формы, можно ли было использовать альтернативные варианты передачи имущества или денежных средств с наименьшими налоговыми расходами.

12. В ходе исследования анализа характера заключаемых договоров было выявлено, что с позиции рациональности налогообложения, аудитору целесообразно классифицировать всю совокупность договоров на выгодные, невыгодные и нейтральные и оценить их налоговые последствия, учитывая все существенные факторы. При этом аудитор должен исходить из того, существовала ли возможность у аудируемого лица использовать более выгодные формы договоров или отдельных условий договоров в целях оптимизации налогообложения. Для повышения объективности оценки аудитору следует применять различные методы экономического анализа (главным образом сравнение), сопоставляя фактические и возможные показатели уровня налогообложения, в том числе при анализе использованных или потенциально возможных к использованию налоговых схем. При этом обоснованным является оценка возможности применения аудируемымлицом налоговых схем в будущем, если они не применялись им ранее.

Аудитору следует учитывать, что в некоторых случаях использования налоговых схем изменение формы договора с купли-продажи на посреднический договор или наоборот может привести к существенной налоговой экономии аудируемого лица.

В процессе исследования автор пришел к выводу и рекомендует в процессе аудита оценивать преимущества одного вида инвестиций перед другими, с позиций уменьшения налоговых расходов, на основе применения относительных показателей, в частности коэффициента реальной доходности.

Анализ практики заключения хозяйственных договоров позволил проанализировать налоговые последствия выполнения договоров различного назначения, содержания, формы и разработать рекомендации по выявлению резервов уменьшения налоговых расходов.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Ларичев, Александр Юрьевич, 2005 год

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. М.: Изд-во Эксмо, 2003.

2. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ.

3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ.

4. Кодекс российской Федерации об административных нарушениях. М.: Издательство «Экзамен», 2003.

5. Федеральный закон от 07.08.01 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

6. Федеральный Закон «Об основах налоговой системы в РФ от 27.12.1991 № 2118-1 (с изменениями и дополнениями).

7. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 (в ред. от 10.01.03)// Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 30, ст. 3619.

8. Постановление Правительства РФ от 01.01.02 № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

9. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утв. Приказом Минфина России от 19.11.02 № 114н.

10. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.02 № 696.

11. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Планирование аудита», одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25.12.96. Протоколом №6.

12. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аналитические процедуры», одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22.01.98. Протоколом № 2.

13. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Общение с руководством экономического субъекта», одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18.02.99 Протоколом № 2.

14. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг», одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20.10.99 Протоколом № 6.

15. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11.07.2000 Протоколом № 1.

16. Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверки расчетов по налогу на добавленную стоимость. Представлены в открытом доступе на официальном сайте Минфина России www.minfin.ru.

17. Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг. Представлены в открытом доступе на официальном сайте Минфина России www.minfin.ru.

18. Методические рекомендации по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ, утвержденные Приказом МНС РФ от 20.12.2000г. № БГ-3-03/447.

19. О формах бухгалтерской отчетности. Утв. Приказом Минфина России от 22.07.03 № 67н.

20. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утв. приказом Минфина РФ № 34н от 29.07.98 (ред. от 24.03.2000).

21. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Утв. приказом Минфина РФ № 43н от 06.07.99.

22. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98). Утв. приказом Минфина РФ № 60н от 09.12.98.

23. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000). Утв. приказом Минфина РФ № 11н от 27.01.2000.

24. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 1. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Утверждено постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

25. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 2. Документирование аудита. Утверждено постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

26. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 4. Существенность в аудите. Утверждено постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

27. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 5. Аудиторские доказательства. Утверждено постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

28. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 6. Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности. Утверждено постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

29. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 7. Внутренний контроль качества аудита. Утверждено постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 г. № 405.

30. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8. Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом. Утверждено постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 г. № 405.

31. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 9. Аффилированные лица. Утверждено постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 г. № 405.

32. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 10. События после отчетной даты. Утверждено постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 г. № 405.

33. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 11. Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица. Утверждено постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 г. № 405.

34. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 12. Согласование условий проведения аудита. Утверждено постановлением Правительства от 07.10.2004г. № 532.

35. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 13. Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита. Утверждено постановлением Правительства от 07.10.2004г. № 532.

36. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 14. Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита. Утверждено постановлением Правительства от 07.10.2004г. № 532.

37. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 15. Понимание деятельности аудируемого лица. Утверждено постановлением Правительства от 07.10.2004г. № 532.

38. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 16. Аудиторская выборка. Утверждено постановлением Правительства от 07.10.2004г. № 532.

39. Аврова И. А. Учетная политика для целей налогообложения на 2004 год. — М.: Издательско-консультационная компания «Статус-Кво 97», 2004.

40. Агеева Ю. Б., Агеева А. Б. Аудиторская проверка: практическое пособие для аудитора и бухгалтера. — М.: Бератор-Пресс, 2001.

41. Андреев В.Д. Внутренний аудит. -М.: Финансы и статистика, 2003.

42. Аудит: Учебник для вузов /В. И. Подольский, А. А. Савин, Л. В. Сотникова и др.; Под ред. проф. В. И. Подольского. — 3-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2003.

43. Аудит Монтгомери /Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли, М. Б. Хирш; Пер. с анг. Под ред. Я. В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.

44. Балабанов И. Т. Анализ и планирование финансов хозяйствующего субъекта. М.: Финансы и статистика, 2000.

45. Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997

46. Барнгольц С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта: Учеб. пособие. — М.: Финансы и статистика, 2003.

47. Барышников Н. П. Организация и методика проведения общего аудита. — М.: Информационный издательский дом «Филин»., 1996.

48. Басалаева Е. В. Методика управления налогами на предприятии. Финансы. -2003.-№4.

49. Басалаева Е. В. Об управлении налогами в организации. — Финансы. — 2002. — № 10.

50. Батехин С. JI. Финансовая инженерия и оптимизация финансовых потоков. — М.: Финансы, 2001.

51. Бердникова Т. Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие. -М.: ИНФРА-М, 2001.

52. Бернстайн JI. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ./ Под ред.Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1996.

53. Бланк И. А. Управление прибылью. К.: «Ника Центр», 2001.

54. Бочаров В. В. Финансовый анализ. — СПб: Питер, 2004.

55. Бочаров В.В. Внутрифирменное финансовое планирование и контроль: Уч. пособ. -Спб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1999.

56. Бригхэм, Юджин Ф. Энциклопедия финансового менеджмента: Сокр. Пер. с англ. Ред. кол.: А. М. Емельянов, В. В. Воронов, В. И. Кугилин и др. 5-е изд. М.: РАГС; ОАО «Издательство «Экономика», 2001.

57. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. — М.: Экзамен, 2000.

58. Бычкова С. М. Аудит для руководителей и бухгалтеров. СПб.: Питер, 2003.

59. Ван Хор Дж. К. Основы управления финансами: Пер. с англ. / Гл. редактор серии Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 1996.

60. Бахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие / ВЗФИ. М.: ЗАО «Финстатинформ», 1999.

61. Галимзянов Р. Ф. Управление налогами на предприятии. Уфа: издательство «Эксперт», 2001.

62. Горбунов А.Р. Дочерние компании, филиалы, холдинги. / Изд. 2-е — М.: Издательский центр «АНКИЛ», 1999.

63. Горбунов А. Р. Налоговое планирование и снижение финансовых потерь. М.: Издательский центр «АНКИЛ», 1994.

64. Данилевский Ю. А., Шапигузов С. М., Ремизов Н. А., Старовойтова Е. В. Аудит: Учебное пособие. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.

65. Демина И.Д., Кришталаева Т. И. Аудит налогов: Курс лекций. М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», МУПК, 2001.

66. Джаарбеков С. М. Методы и схемы оптимизации налогообложения. — М.: Издательский дом «МЦФЭР»., 2002.

67. Донцова Л. В., Никифорова Н. А. Анализ финансовой отчетности: Учебное пособие. 2-е изд. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2004.

68. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. /Пер. с англ. М.: Аудит, 1994.

69. Дыбаль С. В. Финансовый анализ: теория и практика: Учеб. пособие. — СПб.: Издательский до «Бизнес-пресса», 2004.

70. Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налоговое право. — М.: ИНФРА. — М., 2000.

71. Иткин Ю.М. Проблемы становления аудита. М.: Финансы и статистика, 1992.

72. Карасев А.И., Кремер Н.Ш., Савельева Т.И. Математические методы и модели в планировании. -М.: Экономика, 1987.

73. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. — М.: Инфра М, 1997.

74. Кашин В. А. Налоговое планирование для предприятий. М.: Финансы, ЮНИТИ, 2001.

75. Келлер Т. Концепции холдинга. Обнинск, 1996.

76. Ковалев. В. В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность и ее анализ (основы балансоведения): Учеб. пособие. М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2004.

77. Ковалев В. В., Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. М.: Финансы и статистика, 2004.

78. Кожинов В.Я. Налоговое планирование. Рекомендации бухгалтеру. Учебно-методическое пособие. — М.: 1 Федеративная Книготорговая Компания, 1998.

79. Козенкова Т. А. Налоговое планирование на предприятии. — М.шздательство «А и Н», 2001.

80. Коласс Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы: Учебное пособие / Пер. с франц. Под ред. Проф. В. Я. Соколова. М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997.

81. Краев А.В., Краева О.А., Богомолов A.M. Аудит. Внутрифирменные стандарты. — М.: «Книга сервис», 2002.

82. Крейнина М. Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки. — М.: ИКЦ «Дис». 1997.

83. Кулеш В. А. 47 законных способов снижения налоговых платежей. — СПб.: Аналитик, 1994.

84. Кулинина Г.В. Внутренний контроль и аудит: Учебное пособие. М.: Финансовая академия, 2000.

85. Лабынцев Н. Т., Ковалева О. В. Аудит: теория и практика: Учебное пособие. — М: «Издательство ПРИОР», 2000.

86. Маренков Н.Л. Налоги и ошибки учета в предпринимательской деятельности в России: Учебное пособие. М.: Едиториал УРСС, 2002

87. Медведев А. Н. Как планировать налоговые платежи. Практическое руководство для предпринимателей. — М.: Инфра-М, 2001.

88. Мельник М.В. Анализ и оценка систем управления на предприятиях. М.: Финансы и статистика, 1983.

89. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.С. Ревизия и контроль: Учебное пособие/Под ред. проф. М.В. Мельник. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003.

90. Моляков Д. С. Финансы предприятий отраслей народного хозяйства. — М.: Финансы и статистика, 1996.

91. Налоги и налогообложение: Учебное пособие/ Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М.: ЮНИТИ, 1998.

92. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика/ Под ред. Брызгалин А.К., Берник В.Р., Головкин А.Н. — Екатеринбург: Издательство «Налоги и финансовое право», 2002.

93. Налоговое планирование на предприятиях и в организациях / Учебное пособия для руководителя и бухлалтера, научн.рук. Рагозин Б.А., науч. ред. -Павлова Л.П. -М.: Редакция журнала «Бухгалтерский учет и налоговое планирование», 1998.

94. Налоговое планирование на предприятиях и в организациях (оптимизация и минимизация налогообложения); под ред. Б. А. Рагозина. -М.: 2001.

95. Никитин Ю. М., Никитина С. Ю. Что нужно знать бухгалтеру об аудите? — М.: Главбух, 2000.

96. Николаева С.А. Учетная политика организации: принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка. Изд-е 7-е, перераб. и доп. М.: Аналитика-Пресс, 2002.

97. Носков И.Н. Еще раз о свободных экономических зонах. — Законодательство, №6, 1998.

98. Пенпер Дж. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. — М.: Инфра-М, 1999.

99. Практикум по финансовому менеджменту. Под ред. Е. С. Стояновой. 2-е изд.-М.: «Перспектива», 1997.

100. Прыкин Б.В. Экономический анализ предприятия. М., 2000

101. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия/ Пер. с франц. под ред. Л.П. Белых. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.

102. Робертсон Дж. Аудит. М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993.

103. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник — 3-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2004.

104. Скобара В.В. Аудит. Методология и организация. М.: Дело и сервис, 1998.

105. Скоун Т. Управленческий учет. М.: ЮНИТИ, 1997.

106. Сотникова JI.B. Внутренний контроль и аудит. Учебник/ ВЗФЭИ. М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000.

107. Сотникова JI.B. Методология оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита. -М.: ВЗФЭИ, 2003.

108. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие. — М.: Аналитика-Пресс, 1998.

109. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике, СПб.: Полиус, 1998.

110. Сучилин А. А. Аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами. Методология проведения. / Под ред. профессора Г. Б. Полисюк М.: Экзамен, 2001.

111. Терехов А.А. Аудит: законодательные решения. М.: Финансы и статистика, 2003.

112. Терехов А.А. Аудит. М.: Финансы и статистика, 1998.

113. Терехов А.А., Терехов М.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. — М.: Финансы и статистика, 1998.

114. Тихонов Д.Н. Основы налоговой безопасности. М.: «Аналитика-Пресс», 2002.

115. Учет по международным стандартам: Учебное пособие. 2-е изд., перераб. / А. М. Гершун, И. В. Аверичев, Е. Б. Герасимова и др.; Под ред. J1. В. Горбатовой. -М.: Фонд Развития Бухгалтерского Учета, 2002.

116. Ушаков Д. JI. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. -М.: Юристъ, 1999.

117. Хелферт Э. Техника финансового анализа/ Пер. с англ. под ред. Л.П. Белых. -М: Аудит, ЮНИТИ, 1996.

118. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. -М.: Финансы и статистика, 1995.

119. Хотинская Г. И. Налоговый менеджмент и его эффективность. — М.: Финансовый менеджмент, 2002.

120. Ченг Ф. Ли, Джозеф И. Финнерти. Финансы корпораций: теория, методы, практика. — М., 2000.

121. Шим Дж. Методы управления стоимостью и анализ затрат. М.: Информационный издательский дом «Филин», 1996.

122. Шеремет А. Д., Негашев Е. В., Методика финансвого анализа деятельности коммерческих организаций. — М.: ИНФРА-М, 2004.

123. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 2000.

124. Экономический анализ: Учебник для вузов / Под ред. Л. Т. Гитляровской. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.

125. Энциклопедия общего аудита. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления: В 2-х т. — М., 1999.

126. Юцковская И.Д. Филиалы, представительства, структурные подразделения: бухгалтерский и налоговый аспекты. Сборник «Филиалы и дочерние предприятия: правовые аспекты, бухгалтерский учет и налогообложение». М.: ИД ФБК-пресс, 1999.

127. Банк В., Осипенко Г. Выбор метода оценки материально-производственных запасов. — Финансовая газета. 2000. — № 40.

128. Банхаева Ф.Х. Методологические и теоретические положения налогообложения// Налоговый вестник — М., 1999. — ноябрь.

129. Бархатов А.П., Епинин Г.А. Программа внутреннего аудита в организации// Аудиторские ведомости М., - 2003. - № 3, март.

130. Болотова Ю. В. Гражданско-правовые договоры: методика аудиторской проверки. — Аудиторские ведомости. 2002. - № 9.

131. Бурмистрова Т. Налоговый аудит. www.lexgroup.ru.

132. Бурцев В. В. Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты. — Аудиторские ведомости. — 2002. — № 8.

133. Бурцев В.В. Вопросы оценки эффективности контроля// Финансовый бизнес. -М, 2001.- №7.

134. Бурцев В.В. Основные методы совершенствования системы внутреннего контроля российских коммерческих организаций в современных условиях хозяйствования// Вестник Московского университета; Сер.6: Экономика. — М., 2000. №2.

135. Бурцев В.В. Основные направления совершенствования внутреннего контроля в организации// Аудиторские ведомости. — М., 2000. -№10.

136. Бурцев В.В. Характеристика системы внутреннего (финансового) контроля коммерческой организации// Финансовый бизнес. — М., 2000. №8.

137. Бычкова С.М. История развития контроля в России// Аудиторские ведомости. — М., 1999. -№10.

138. Бычкова С.М., Лебедева Н.В. Выбор экономического субъекта аудиторскими организациями и аудиторами// Аудиторские ведомости — М., 2003. -№ 1, январь.

139. Бычкова С.М., Лебедева Н.В. Выбор экономического субъекта аудиторскими организациями и аудиторами// Аудиторские ведомости М., 2003. -№ 1, январь.

140. Веренков А.И., Гапоник А.И., Шафронская Г.Г. Использование внутреннего аудита для целей внешнего аудита// Аудиторские ведомости. — М., 2001. №8.

141. Васильева М., Камфер Ю., Степанова О. Внешний и внутренний аудит на предприятии// Экономико-правовой бюллетень. М., 2001. - №6.

142. Васильева Н.Е. Стандарты и методы внутреннего аудита// Деньги и кредит. М., 2001. - №4.

143. Верхов В.А., Козлова Т.В. Аудит-2000: проблемы и перспективы развития// Бухгалтерский учет. — М., 1998. № 10.

144. Вильчур Н.Р. Ответственность за неуплату налога// Бухгалтерский учет. — М., 2001.- № 22, ноябрь.

145. Волошина А.Н. Налоговый учет//Налоговый вестник. М., 2003. - июль.

146. Воропаев Ю.Н. Оценка внутреннего контроля// Бухгалтерский учет. М., 1996.-№2.

147. Газарян А.В. Аудиторская оценка и проверка системы внутреннего контроля// Бухгалтерский учет. М., 1999. - №1.

148. Газарян А. В. Значение анализа финансового состояния для выводов в аудиторском заключении. — Бухгалтерский учет. — 2001. — № 7., стр. 62-66.

149. Гиляровская J1.T. Экономический анализ в аудировании деятельности компаний США //Бухгалтерский учет. — М., 1992. №9.

150. Гутцайт Е., Ремизов Н., Островский О. Комментарий к методике аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами». — Финансовая газета. — 2001.-№ 13.

151. Гутцайт Е., Ремизов Н., Островский О. Комментарий к правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторской организации»//Финансовая газета. -М., 1999. №51.

152. Дарбека Е. М. Налогообложение и внутрифирменные стандарты аудита. — Аудиторские ведомости. 2003. - № 4.

153. Девликамова Г. В. Налоговый анализ как составная часть анализа хозяйственной деятельности предприятия. Финансы. - 2001. - № 8.

154. Демчук Н.Н. Налоги: функции, структура, пути совершенствования// Налоговый вестник. М., - 1999. - апрель.

155. Дерябина М.А. Корпоративное управление в переходной экономике// Общественные науки и современность. — М., 2001. №5.

156. Иванова М. Штраф за грубые нарушения. Незаконные решения инспекторов// Двойная запись. М.} - 2003. - №6, июнь.

157. Ивашкевич, Абассов. Оценка перспектив деятельности организации. -Финансовая газета. — 2001. — № 16, стр. 6-7.

158. Кисилевич Т. Аналитические процедуры основа принятия управленческих решений// Финансовая газета. Региональный выпуск. — М., 2002. —№12.

159. Кокарев Н.А. Взаимосвязь управленческого, бухгалтерского и налогового учетаII Аудиторские ведомости М., 2003.- № 7, июль.

160. Коровин А. В. Особенности финансового анализа в аудите. Финансы. -2000. -№ 8., стр. 47-49.

161. Кушубакова Б. К., Макеева Е. Ю. Учетная политика как инструмент оптимизации налоговых платежей предприятий. — Налоговый вестник. — 2000. — № 10.

162. Макарова J1. Г. Классификация внутренних стандартов аудиторских организаций. Аудиторские ведомости. - 2001. - № 11.

163. Нетесова А. Как работать с оффшорами. Финансовый директор. - 2003.-№2.

164. Панкова С.В., Иванникова И.В. Влияние на качество услуг аудиторов// Аудиторские ведомости — М., 2003. - № 10, октябрь.

165. Пардаев А. Показатели, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность акционерных обществ и их классификация// Аудитор М., 1996. -№6.

166. Письменная Д. Н. Формирование пакета внутрифирменных стандартов аудита. Аудиторские ведомости. — 2001. — № 6.

167. Подольский В.И., Щербакова Н.С. Использование базы данных бухгалтерии при проведении аудита// Аудиторские ведомости. М., 2000. - №1.

168. Семенова М. В. Учет налога на прибыль: российская практика и международные стандарты. — Бухгалтерский учет. 1999. — № 7.

169. Ситникова В. А. Разработка аудиторскими организациями внутрифирменных стандартов. Аудиторские ведомости. - 2002. — № 7.

170. Ситнов А. Порядок, цели и задачи финансового анализа при аудите хозяйствующего субъекта. Финансовая газета. Региональный выпуск. — 2000. — № 41.

171. Ситнов. А. Финансовый анализ в аудиторской деятельности. Финансовая газета. Региональный выпуск. — 2000. — № 39.

172. Слатецкая Н.Ю. Планирование аудиторской проверки// Аудиторские ведомости М., - 2003. - № 10, октябрь.

173. Смирнова С.А. Варианты организации налогового учета// Все о налогах. — М., 2002.- № 2.

174. Соколов Б.Н. Рынок аудиторских услуг: современные тенденции// Аудиторские ведомости М., - 2003. - № 12, декабрь.

175. Соколов В.Я. Классификация ошибок в аудите// Бухгалтерский учет. М., 1998. -№3.

176. Соколов В.Я. Определение рисков аудиторского договора// Бухгалтерский учет. М., 1997.-№6.

177. Соколов В.Я. Планирование аудиторской проверки// Бухгалтерский учет. — М., 1997.- №8.

178. Соколов С., Соколов П. Организация аудиторской проверки// Аудит и налогообложение. М., 1999. - №4.

179. Шилова Я. Налог на имущество. По новым правилам// Двойная запись. М., 2003. - № 12.

180. Фоминский И. П., Посадский А. П., Пресняков В. Ю. Западная техническая помощь России: состояние и перспективы. — Внешняя торговля, 1995, № 9.

181. Эрзин Д. Г. Учетная политика для целей налогообложения на 2004 год. — Российский налоговый курьер. 2004. — № 1, 2.

182. Яцюк Н.А., Халевинская Е.Д. Оценка финансовых результатов деятельности предприятия. Аудит и финансовый анализ. — 2002. — № 1.

183. Auditing research: Issuer and Opportunities.// Ed. By Bromwich M., Hopwood A., Shaw J. — London: Nova Communications Ltd., 1981.

184. Baker T. Audit manual. London: Nova Communications Ltd., 1981

185. COSO: International Control Integrated Frame work. 1994.

186. Internal Controls. Auditing Guideline: Dublin: ICAL, 1980.

187. Nicholas V. Gianaris. Modern Capitalism. Privatization, Employee Ownership and Industrial Democracy. Westport, 1996.