Особенности аудита налоговых обязательств обособленных подразделений иностранных юридических лиц

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Викторов, Павел Петрович  
  
**Год:**

2002

**Автор научной работы:**

Викторов, Павел Петрович

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

175

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Викторов, Павел Петрович

Введение

Глава 1. Обособленные подразделения иностранных юридических лиц как особые субъекты подготовки и аудита финансовой отчетности

1.1. Регулирование деятельности обособленных подразделений иностранных юридических лиц в России.

1.2. Особенности требований к финансовой отчетности, бухгалтерскому и налоговому учету.

1.3. Правовое регулирование и информационное обеспечение аудита обособленных подразделений иностранных юридических лиц.

Глава 2. Особенности расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений иностранных юридических лиц

2.1. Налоговые обязательства иностранных юридических лиц как особые элементы финансовой отчетности и объекты аудита.

2.2. Особенности расчета и раскрытия в финансовой отчетности обязательств по налогу на прибыль.

2.3. Особенности расчета и раскрытия в финансовой отчетности обязательств по налогу на имущество и налогу на добавленную стоимость.

Глава 3. Методика аудита налоговых обязательств обособленных подразделений иностранных юридических лиц

3.1. Структура аудиторского файла. Элементы методики аудита сегмента налоговых обязательств.

3.2. Предварительный этап аудита, оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля.

3.3. Планирование аудита налоговых обязательств.

3.4. Проведение аудиторских процедур по существу. Программа аудита.

3.5. Реестр наиболее часто встречающихся ошибок.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Особенности аудита налоговых обязательств обособленных подразделений иностранных юридических лиц"

В соответствии с разработанной и реализуемой Правительством РФ программой социально-экономического развития, одним из ключевых факторов обеспечения устойчивого развития российской экономики является увеличение частных, в том числе прямых иностранных инвестиций в российскую экономику. Благодаря развитию российского законодательства и внесению изменений в Закон об иностранных инвестициях, все большее количество иностранных компаний при выходе на российские рынки выбирает не создание дочерних компаний, а самостоятельное присутствие через создание филиалов и представительств иностранных юридических лиц (далее ИЮЛ). Поскольку эта тенденция свойственна практически всем сегментам бизнеса, именно обособленные подразделения ИЮЛ являются в последнее время наиболее широкораспространенной формой осуществления прямых иностранных инвестиций.

Для иностранных инвесторов осуществление дополнительных капиталовложений в российскую экономику является серьезным и ответственным решением. Деятельность в недостаточно знакомой российской экономической среде может принести не только прибыль, но и убытки. Поэтому не удивляет желание иностранных инвесторов управлять объектами инвестиций, осуществлять за ними контроль, оценивать достигнутые результаты и планировать деятельность. Это требует соответствующей информационной базы, как основы для принятия управленческих решений.

Удовлетворение информационных потребностей иностранных инвесторов является неотъемлемым условием для роста объема иностранных инвестиций в российскую экономику. Общепринятой практикой удовлетворения информационных потребностей является, прежде всего, финансовая отчетность. Для принятия экономических решений в отношении российских обособленных подразделений ИЮЛ необходима финансовая отчетность, отвечающая требованиям понятности, уместности, надежности и сопоставимости1.

С точки зрения иностранных инвесторов составляемые обособленными подразделениями

1 IAS Framework, Statement of Financial Accounting Concepts

ИЮЛ налоговые декларации по налогу на прибыль иностранной организации, а также годовой отчет о деятельности в РФ этим требованиям не отвечают, т.к. ориентированы на очень узкий спектр пользователей, т.е. исключительно на налоговые органы. Закон №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» также не требует от обособленных подразделений ИЮЛ готовить финансовую отчетность.

Поэтому особую важность в обеспечении удовлетворения информационных потребностей иностранных инвесторов играют законодательные акты страны регистрации ИЮЛ. Например, составлять финансовую отчетность в Великобритании требует Закон о деятельности компаний 1989 года, в США - Законы о ценных бумагах и их обращении, в Нидерландах - Закон о бухгалтерском учете и отчетности 1970 года. Обособленные подразделения ИЮЛ, действующие в РФ, как правило, применяют Международные стандарты финансовой отчетности (далее МСФО) или Общепринятые правила бухгалтерского учета США (далее US GAAP), что соответствует Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Специфика регулирования деятельности обособленных подразделений ИЮЛ в РФ, а также особенности МСФО и US GAAP обуславливают в отношении их финансовой отчетности высокий внутрихозяйственный риск и риск средств контроля. Поэтому пользователи финансовой отчетности остро ощущают потребность в аудиторских услугах, обеспечивающих достоверность финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.

В то же время, российской общественностью проблема достоверности финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ недостаточно осознанна. Многие специалисты в области аудита и сейчас продолжают рассматривать в качестве главного и практически единственного пользователя финансовой информации налоговые органы. Поскольку обособленные подразделения ИЮЛ предоставляют российским налоговым органам лишь налоговые декларации и отчет о деятельности, то, согласно широкораспространенной в настоящее время точке зрения, цель аудита обособленных подразделений ИЮЛ состоит в том, чтобы установить степень достоверности налоговой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.

Рассматривание в качестве объекта аудита налоговой отчетности фактически означает, что финансовая отчетность обособленных подразделений ИЮЛ игнорируется, информационные потребности иностранных заинтересованных пользователей остаются без внимания, а прозрачность осуществляемых в России операций ухудшается. При таком подходе аудиторская деятельность своего главного назначения — обеспечения достоверности финансовой отчетности не выполняет.

Все вышесказанное свидетельствует о еще более насущной необходимости аудиторских услуг, ориентированных не на налоговую, а на финансовую отчетность и повышающих степень достоверности финансовой отчетности, как обособленных подразделений ИЮЛ, так ИЮЛ в целом.

Особенности аудита финансовой отчетности ИЮЛ основываются на особенностях критериев, установленных для финансовой отчетности ИЮЛ и для ее элементов. Элементами финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, максимально подверженными искажениям, являются статьи налоговых активов и обязательств в бухгалтерском балансе, налоговых расходов в отчете о прибылях и убытках, а также информация, раскрываемая в соответствии с МСФО и иБ СААР в пояснительных примечаниях к финансовой отчетности. Налоговые статьи финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ являются специфическими объектами аудита. Это объясняется несколькими причинами:

Во-первых, налоговые активы и обязательства, как элементы финансовой отчетности, в отличие от любых других видов активов или обязательств, предполагают многоступенчатую и опосредованную систему учета налогооблагаемой базы, расчета налоговых обязательств, их отражения на счетах бухгалтерского учета и раскрытия в финансовой отчетности. Каждая стадия формирования, учета и раскрытия налоговых обязательств является необходимой и неизбежной. Результат каждой стадии используется на последующих стадиях. На каждом из перечисленных этапов существует риск искажений. Ошибка, допущенная на любом из первых четырех этапов, неизбежно исказит сумму налоговых обязательств, раскрываемую в бухгалтерском балансе, и сумму налогового расхода в отчете о прибылях и убытках. Эффект ошибок, допущенных одновременно на нескольких этапах расчета и раскрытия налоговых обязательств, еще более значителен. Внутрихозяйственный риск в отношении налоговых обязательств повышен. Многоэтапность расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности ведет к изначально высокому риску их искажения, как объекта аудита.

Во-вторых, особенность налоговых обязательств, как объекта аудита, также состоит в том, что, в отличие от других видов активов и обязательств, расчет налоговых обязательств и активов является обязанностью исключительно налогоплательщика. Из-за сложности их расчета у налогоплательщика отсутствует возможность без проведения налоговой проверки получить от контрагента - налоговых органов подтверждение о сумме встречной задолженности. Обычная сверка задолженности, как с другими контрагентами, в отношении налоговых обязательств практически невозможна. Поэтому риски контроля и необнаружения в отношении налоговых обязательств также высоки. Изначально высокий риск искажения налоговых обязательств значительно возрастает.

В-третьих, у обособленных подразделений ИЮЛ существуют особенности некоторых из этапов исчисления налога на прибыль, налога на имущество, а также налога на добавленную стоимость в сравнении с российскими юридическими лицами. Практика показывает, что эти особенности малоизвестны, как среди представителей бухгалтерской профессии, так и среди внутренних и внешних аудиторов. На этих особенных этапах исчисления налоговых обязательств продолжают возрастать внутрихозяйственный, контрольный риски и риск необнаружения. Это также усиливает риск искажения налоговых обязательств.

В-четвертых, особенностью налоговых обязательств, как объекта аудита, в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP, являются также требования по раскрытию не только текущих, но и отложенных налоговых активов и обязательств. Соответственно, внутрихозяйственный, контрольный риски и риск необнаружения высоки и на этапе раскрытия отложенных налоговых активов и обязательств в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP. Риск искажения налоговых обязательств, расходов и активов в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP максимально высок.

Поэтому подтвердить суммы налоговых обязательств всегда несопоставимо сложнее, чем сумму любой другой статьи финансовой отчетности. На наш взгляд, наибольший вклад в многократное возрастание риска искажения налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ оказывают два последних фактора, а именно особенности исчисления налога на прибыль, налога на имущество, а также НДС в сравнении с российскими юридическими лицами и требований по раскрытию не только текущих, но и отложенных налоговых активов и обязательств в соответствии со стандартами МСФО и Ш СААР.

Поэтому аудиторским компаниям, осуществляющим аудит финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, при планировании и осуществлении аудиторских процедур по сегменту налоговых обязательств жизненно важно учесть влияние этих факторов. В противном случае незамеченные искажения финансовой отчетности могут оказаться существенными, и мнение о ее достоверности не будет соответствовать действительности.

Следовательно, на данный момент остро стоит задача выявления особенностей, присущих налоговым обязательствам обособленных подразделений ИЮЛ, как элементам финансовой отчетности, и в частности особенностей раскрытия налоговых обязательств, предусмотренных стандартами финансовой отчетности МСФО и 118 СААР, особенностей расчета налоговых обязательств ИЮЛ, предусмотренных налоговым законодательством и разработке на этой основе Методики аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ.

Изучая проработанность выбранной темы, автор провел сравнительный анализ научных исследований по проблемам обособленных подразделений ИЮЛ. В результате было выявлено, что большинство исследований в прошлом ограничивалось общими вопросами налогообложения прибыли и доходов ИЮЛ и до конца не раскрыло специфики расчета налоговых обязательств обособленными подразделениями ИЮЛ в РФ.

В направлении аудита обособленных подразделений ИЮЛ нашему исследованию предшествовал ряд работ, в частности диссертация "Аудит представительств иностранных юридических лиц в РФ", подготовленная в Финансовой академии Л. А. Дроздовой, ориентированная в основном на представительства ИЮЛ и подтверждение их налоговой отчетности, причем, только по налогу на прибыль.

В диссертационной работе избран иной аспект рассмотрения проблемы, а именно: в спектр исследования были включены не только небольшие представительства ИЮЛ, но и вовлеченные в коммерческую деятельность филиалы многонациональных корпораций, акцент сделан не на налоговую, а на финансовую отчетность. Налоговые обязательства рассматриваются в исследовании как элементы финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, наиболее подверженные искажениям. Помимо налога на прибыль в спектр исследования вошли также налог на имущество и НДС. По нашему мнению, такой подход обеспечивает большую степень удовлетворения интересов иностранных пользователей финансовой отчетности.

Необходимость формирования целостного, научно-обоснованного подхода к аудиту налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ, учитывающего современные особенности расчета налоговых обязательств и их раскрытия в финансовой отчетности, предопределила необходимость создания Методики аудита налоговых обязательств.

Цель диссертационного исследования заключается в разработке методики аудиторской проверки сегмента аудита налоговых обязательств с учетом организационно-правовых и экономических особенностей хозяйственной деятельности филиалов и представительств иностранных юридических лиц.

Достижение цели диссертации потребовало решения следующих задач:

1) оценить правовые и организационные особенности функционирования обособленных подразделений ИЮЛ на территории России, специфику налогового законодательства применительно к этим субъектам хозяйствования и их влияние на содержание аудита и проведение аудиторских процедур;

2) выявить требования, предъявляемые к обособленным подразделениям ИЮЛ в отношении бухгалтерского учета и финансовой отчетности;

3) провести сравнительный анализ российских нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность, международных стандартов аудита (далее МСА) и общепринятых стандартов аудита США (далее US GAAS) в отношении особенностей регулирования и информационного обеспечения аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ;

4) разработать критерии и методологические принципы аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ по сегменту «Налоговые обязательства»;

5) выявить зоны повышенного риска искажения налоговых статей финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ;

6) исследовать особенности раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности, составляемой в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и общепринятыми стандартами бухгалтерского учета США (US GAAP);

7) разработать методику аудиторской проверки налоговых обязательств, адекватную специфике расчета и раскрытия налоговых обязательств обособленными подразделениями ИЮЛ.

Предметом исследования является процесс аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, находящихся в России, по сегменту налоговых обязательств.

Объектом исследования явилась финансово-хозяйственная деятельность филиалов и представительств иностранных юридических лиц, находящихся в России.

В качестве методологической основы исследования использовался диалектический метод познания, главной особенностью которого является системный и комплексный подход к изучаемому явлению.

Теоретической основой проведенного исследования послужили научные работы ведущих российских ученых в области бухгалтерского учета, аудита, теории и практики налогообложения в России и за рубежом: Грязновой А.Г., Дмитриева В.Н., Дроздовой Л.А., Камышникова ГА., Петрова Б.В., Подольского В.И., Скачкова Н.Г., Шнейдмана Л.З. и др. Наряду с отечественными литературными источниками, были использованы труды следующих зарубежных специалистов в области аудита: Аренса Э.А., Гая Д.М., Дефлиза Ф.Л., Дженника Г.Р., Кармихаеля Д.Р., Лоббека Дж.К., О'Рейли В.М., Хирша М.Б. и др., зарубежных специалистов в области МСФО и US GAAP: Адлера Дж., Будака С.В., Вильямса Дж, Дилани П.Р., Наха Р., Мирзы АА., Эпштейна Б. Дж., Форана М. и других. Всего 169 литературных источников, из них 15 на английском языке.

Нормашвной и правовой основой диссертации явились законодательные и нормативные акты Российской Федерации по вопросам бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, включая международное налогообложение и налогообложение иностранных юридических лиц, положения МСФО и US GAAP, MCA и US GAAS, нормативные акты, инструкции, письма, разъяснения, консультации Министерства финансов РФ, Министерства РФ по налогам и сборам, Управления МНС по г. Москве. Фактологической основой диссертации являлись данные о клиентах международных аудиторско - консультационных компаний ЗАО «Купере энд Лайбранд» и ЗАО «Вета-Мазар».

В работе применялись разнообразные методы научного исследования: наблюдение, обобщение и синтез, метод сравнения.

Работа выполнена в рамках пункта 2.4 «Методология разработки программ аудита и плана проверок» специальности раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» паспорта специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика.

Научная новизна диссертационной работы заключается в том, что:

1) выявлены и обоснованы организационно-правовые и экономические особенности деятельности обособленных подразделений ИЮЛ, оказывающие влияние на их налогообложение, а также на содержание аудита и проведение аудиторских процедур;

2) сформулированы требования в отношении бухгалтерского учета и финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ;

3) обоснованы особенности регулирования и информационного обеспечения аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ на основе сравнительного анализа российских нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность, с МСА и US GAAS;

4) выявлены зоны повышенного риска искажений налоговых статей финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, в частности особенности расчета налога на прибыль, налога на имущество и НДС в сравнении с российскими юридическими лицами, а также особенности раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности в соответствии с МСФО и US GAAP;

5) обоснована специфика раскрытия в финансовой отчетности, составляемой в соответствии с МСФО и 118 СААР, отложенных обязательств по налогу на прибыль и налога на имущество в отношении товаров и имущества для перепродажи;

6) предложены критерии и методологические принципы аудита сегмента «Налоговые обязательства» финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, исходя из специфики налоговых обязательств, как объекта аудита;

7) разработана методика аудиторской проверки обособленных подразделений ИЮЛ по сешенту «Налоговые обязательства», адекватная особенностям расчета и раскрытия налоговых обязательств финансовой отчетности.

Основные положения, рекомендации и выводы диссертационного исследования ориентированы на их практическое использование работниками аудиторско-консалтинговых фирм при аудите финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ и осуществлении консультирования по смежным вопросам, работниками финансовых служб обособленных подразделений ИЮЛ при расчете и ведении бухгалтерского учета налоговых обязательств и составлении финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.

Самостоятельную практическую значимость имеют рекомендованные в методике объекты аудита, источники получения информации, предложенные принципы и разработанные этапы проверки, контрольные тесты для проведения типовых опросов на этапе получения информации о клиенте и для оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля, конкретные аудиторские процедуры по существу, а также принципы их планирования на этапе разработки программы проведения проверок и реестр типовых нарушений.

Результаты, рекомендации и предложения, вытекающие из диссертационного исследования, а также методика аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ внедрены и успешно используются в практической деятельности Отдела аудита финансовой отчетности и консалтинга, Отдела услуг по ведению бухгалтерского учета аудиторской фирмы ЗАО «Вета-Мазар». В частности, прошли апробацию рекомендованные аудиторские процедуры по контролю за правильностью определения обособленными подразделениями иностранных юридических лиц налогового статуса, налоговой базы, корректностью расчета налоговых обязательств, отражения их на счетах бухгалтерского учета и раскрытия в финансовой отчетности обособленных подразделений.

Научное исследование выполнено в рамках НИР Финансовой Академии, проводимых в соответствии с Единым заказ-нарядом на тему «Проблемы перехода России к рынку» (проект № 1.1.96 Ф).

Основные положения диссертации нашли отражение в 5 авторских публикациях общим объемом 3,7 п.л., в том числе в таких статьях, как: «Особенности налогообложения прибыли и доходов обособленных подразделений иностранных юридических лиц» и «Особенности исчисления и уплаты налога на имущество обособленными подразделениями иностранных юридических лиц» в журнале «Консультант Бухгалтера», «Филиалы и представительства иностранных юридических лиц как привлекательные формы организации бизнеса в РФ» в «Газете деловых предложений», «Отложенные налоговые активы и обязательства в соответствии с МСФО и Ц$ СААР» в журнале «Бухгалтерский учет», «Особенности аудита налоговых обязательств обособленных подразделений иностранных юридических лиц» в журнале «Все для бухгалтера».

Состав изучаемых проблем, характер и направленность выполненного исследования обусловили структуру диссертационной работы, которая включает введение, три главы и заключение. Работа содержит аналитические таблицы, рисунки, схемы, список использованной литературы и приложения.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Викторов, Павел Петрович

- 132 -Заключение

Исследование финансово-хозяйственной деятельности обособленных подразделений ИЮЛ, в части подготовки ими финансовой отчетности, ведения бухгалтерского и налогового учета, и практики аудита обособленных подразделений ИЮЛ в РФ позволили еще раз убедиться в острой актуальности и насущной необходимости научной разработки особенностей аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ.

В России проблема достоверности финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ пока недостаточно осознана. Отождествляя аудит с проверкой любых отчетов, представляемых в налоговые органы, многие специалисты и сейчас продолжают сводить \ аудит обособленных подразделений ИЮЛ» исключительно к проверке и подтверждению декларации ИЮЛ по налогу на прибыль и отчета о деятельности, то есть налоговой отчетности ИЮЛ. Налицо путаница между аудитом финансовой отчетности и сопутствующей аудиту 9 услугой контроля налоговых деклараций и отчетов. При таком подходе финансовая отчетность обособленных подразделений ИЮЛ игнорируется, информационные потребности иностранных заинтересованных пользователей остаются без внимания, а прозрачность осуществляемых в России операций ухудшается.

В результате у обособленных подразделений ИЮЛ имеются объективные сложности в подготовке достоверной финансовой отчетности российских обособленных подразделений ИЮЛ, необходимой широкому кругу заинтересованных пользователей для оценки достигнутых результатов и планирования деятельности в будущих периодах, а также для принятия краткосрочных и долгосрочных стратегических решений.

Поскольку любые искажения финансовой отчетности несут в себе негативное влияние на инвестиционный климат в РФ, то, на наш взгляд, они противоречат интересам страны. Мы полагаем, что, в том числе и от достоверности финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, в немалой степени будет зависеть дальнейший экономический рост российской экономики.

Для того, чтобы лучше понять особенности законодательного регулирования деятельности субъектов, подлежащих аудиту, т.е. обособленных подразделений ИЮЛ нами были изучены различные области законодательства. Были выявлены особенности регулирования в области иностранных инвестиций, валютного законодательства, таможенных операций, требований к аккредитации и регистрации.

Проведен анализ российских нормативных документов по бухгалтерскому учету, российского налогового законодательства, законов стран постоянного местопребывания ИЮЛ с целью определить особенности требований, предъявляемых к финансовой отчетности, бухгалтерскому и налоговому учету обособленных подразделений ИЮЛ в России.

Исследование показало, что российским Законом «О бухгалтерском учете» (32) и другими нормативными документами по бухгалтерскому учету для обособленных подразделений ИЮЛ, в отличие от российских юридических лиц, не установлено обязательных требований по ведению бухгалтерского учета, составлению и представлению финансовой отчетности.

Поэтому, особенности в требованиях по составлению финансовой отчетности обособленными подразделениями ИЮЛ, по сравнению с РЮЛ, вытекают из: а) особенностей организационно-правовой формы обособленных подразделений ИЮЛ; б) законодательных требований в стране регистрации, обязывающих ИЮЛ составлять финансовую отчетность; и в) особенностей применяемых стандартов финансовой отчетности.

Было установлено, что двумя наиболее распространенными системами международных норм в области бухгалтерского учета и составления отчетности, в соответствии с которыми в последнее время готовится финансовая отчетность обособленных подразделений ИЮЛ, являются Общепринятые правила бухгалтерского учета США - US GAAP и международные стандарты финансовой отчетности - МСФО.

Поэтому одной из главных особенностей аудита обособленных подразделений ИЮЛ являются особенности в требованиях по подготовке не налоговой, а финансовой отчетности, с учетом отличий МСФО и US GAAP от российских положений по бухгалтерскому учету.

На основе обзора публикаций и сравнительного анализа правил МСФО и US GAAP с российскими ГТБУ были выделены три основные группы причин существующих отличий бухгалтерской отчетности по российским правилам от финансовой отчетности по МСФО и US GAAP: а) отсутствие в российских правилах бухгалтерского учета и финансовой отчетности правил, предусмотренных МСФО; б) отсутствие в российских правилах бухгалтерского учета и финансовой отчетности конкретных требований по раскрытию информации, которую требуется раскрывать в соответствии с МСФО; в) несоответствие между применяемыми в определенных областях российскими правилами и МСФО.

Одним из наиболее существенных отличий между российскими правилами финансовой отчетности и МСФО и US GAAP и, соответственно, сложной областью современной бухгалтерской практики ИЮЛ, является «учет отложенных налогов». Сложные правила по раскрытию отложенных налоговых активов и обязательств делают налоговые обязательства максимально подверженными искажениям элементами финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.

Анализ российского налогового законодательства, МСОИДН показал, что налоговые обязательства обособленных подразделений ИЮЛ являются специфическими объектами аудита. Налоговые обязательства - это сегмент аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, максимально подверженный искажениям, что объясняется влиянием следующих факторов: а) многоэтапностью расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности, каждый этап из которых является необходимым и неизбежным; б) отсутствием возможности без проведения налоговой проверки получить от контрагента подтверждение о сумме встречной задолженности; в) наличием особенностей исчисления налога на прибыль, налога на имущество, а также НДС в сравнении с российскими юридическими лицами.

Было доказано, что подтвердить сумму налогового обязательства всегда несопоставимо сложнее, чем сумму любой другой статьи финансовой отчетности. Наибольший вклад в многократное возрастание риска искажения налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделен™ ИЮЛ делают особенности исчисления налога на прибыль, налога на имущество, а также НДС в сравнении с российскими юридическими лицами и сложность требований по раскрытию отложенных налоговых активов и обязательств в соотвествии с МСФО и US GAAP.

Дня выявления этих особенностей, процесс расчета и раскрытия каждого из перечисленных налогов был разбит на составные этапы. В отношении каждого из этих этапов был осуществлен сравнительный анализ внутреннего российского и международного налогового законодательства, требований МСФО и US GAAP.

Учитывая условия, в которых составляется финансовая отчетность российских обособленных подразделений ИЮЛ, приходится констатировать высокий риск ее искажения. Соответственно, из всех элементов финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, элементами, риск искажений которых максимален, являются налоговые обязательства.

Эти особенности были положены в основу Методики аудита расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Методика призвана дополнить существующие методики аудита финансовой отчетности ИЮЛ, стать их неотъемлемой частью, снизить аудиторский риск в отношении данного сегмента аудита и финансовой отчетности ИЮЛ в целом.

Общепринятой практикой для аудита финансовой отчетности является разделение финансовой отчетности, как объекта аудита, на составные элементы, а аудиторского файла - на секции (сегменты), предназначенные для документирования проверки этих конкретных элементов. Результатом работы над Методикой явилась разработка примерной «Структуры аудиторского файла», предназначенной для использования при аудите финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Одним из сегментов аудита в составе аудита финансовой отчетности и явились налоговые обязательства.

При подготовке Методики мы руководствовались требованиями нормативных документов, обеспечивающих качество аудита. Аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP не рассматривается «аудитом» в понимании Закона об аудиторской деятельности, а квалифицируется как сопутствующая аудиту услуга. Соответственно, положения российского Закона об аудиторской деятельности (44), регулирующие различные аспекты аудиторскихпроверок на соответствие бухгалтерской отчетности законодательству Российской Федерации, не распространяются на аудит подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.

Из 38 российских правил (стандартов) аудиторской деятельности, к аудиту финансовой отчетности ИЮЛ, составленной в соответствии с МСФО и US GAAP в обязательном порядке применяются лишь два - это «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним» (38) и «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» (39).

Неприменимость большинства российских аудиторских стандартов к аудиту финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP, создает брешь в российском регулировании аудиторской деятельности. Поэтому, при аудите финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, подготовленной в соответствии с принципами МСФО и US GAAP, особую важность, по нашему мнению, могут приобретать Общепринятые стандарты аудита США (GAAS) и Международные стандарты аудита (МСА).

Особенности информационного обеспечения аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ в сравнении с аудитом финансовой отчетности РЮЛ можно охарактеризовать следующим образом:

• финансовая отчетность обособленных подразделений ИЮЛ, подготовленная в соответствии с МСФО и US GAAP, отличается от финансовой отчетности РЮЛ;

• критериями достоверности финансовой отчетности являются МСФО и US GAAP, а не российские правила бухгалтерского учета и отчетности;

• к обособленным подразделениям ИЮЛ применяются особые положения российского налогового законодательства и международные договора РФ об избежании двойного налогообложения;

• качество аудита обеспечивают в основном не российские, а международные (МСА) и американские (US GAAS) стандарты аудита.

Налоговые обязательства, как сегмент аудита финансовой отчетности, предусматривают специфику на следующих этапах аудиторской проверки: на этапе получения информации о клиенте, структуре контроля и средствах контроля, оценки рисков внутреннего контроля и внутрихозяйственных рисков, на этапе разработки программы проведения проверок и на этапе проведения аудиторских процедур по существу. Именно поэтому они определены в качестве основных этапов в рамках Методики аудита расчета и раскрытия налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ.

Основными элементами предложенной Методики являются:

1. Объект аудита

2. Информационная база аудита: а) Регулирующие и нормативно-законодательные документы. б) Источники получения информации.

3. Принципы и этапы аудита расчет и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.

4. Контрольный перечень вопросов - тесты для проведения типовых опросов на этапе получения информации о клиенте, оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля.

5. Перечень аудиторских процедур, принципы их планирования на этапе разработки программы проведения проверок.

6. Реестр типовых нарушений.

Охарактеризуем составные элементы разработанной авторской Методики. Объектом аудита финансовой отчетности ИЮЛ по сегменту налоговых обязательств являются статьи налоговых активов и обязательств в бухгалтерском балансе, налоговых расходов в отчете о прибылях и убытках, а также информация, раскрываемая в соответствии с МСФО и и8 СААР в пояснительных примечаниях к финансовой отчетности.

Регулирующие и нормативно-законодательные документы, обуславливающие и обеспечивающие качество аудита расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности ИЮЛ, целесообразно разделить натри основные группы:

I. Стандарты финансовой отчетности (МСФО и 118 СААР). Стандарты финансовой отчетности определяют, каким образом налоговые расходы, активы и обязательства должны быть отражены на счетах бухгалтерского учета и раскрыты в финансовой отчетности.

П. Налоговое законодательство (НК РФ, МСОИДН). Российское и международное налоговое законодательство устанавливают правила и требования для расчета налоговых обязательств.

111. Стандарты качества аудита (MCA и US GAAS), а также два российских национальных стандарта аудиторской деятельности обеспечивают качественный уровень аудита. Источниками получения информации являются:

I. Организационно-распорядительные документы:

1. Устав ИЮЛ, Положение о филиале (представительстве) ИЮЛ, Свидетельство об аккредитации.

2. Учетная политика обособленного подразделения ИЮЛ для целей налогообложения.

3. План счетов и учетная политика обособленного подразделения ИЮЛ.

4. Внутренние процедуры ИЮЛ по документированию и обработке учетной информации, составлению финансовой отчетности.

П. Отчетность обособленного подразделения ИЮЛ:

1. Финансовая отчетность обособленного подразделения ИЮЛ за отчетный и предшествующий период.

2. Налоговые декларации и отчет о деятельности обособленного подразделения ИЮЛ за проверяемый и предшествующий периоды.

Ш. Подтверждающая информация:

1. Устные и письменные утверждения руководства обособленного подразделения.

2. Рабочие документы аудитора и переписка с клиентом за прошлые годы, если клиент постоянный.

3. Переписка клиента с налоговыми органами, акты налоговых проверок.

4. Данные бухгалтерского учета, и подтверждающая информация включая договора, первичные документы и подтверждения от третьих лиц.

Принимая во внимание существующие у обособленных подразделений ИЮЛ особенности определения налогового статуса, учета и определения налоговой базы, расчета налоговых обязательств, их отражения на счетах бухгалтерского учета и раскрытия в финансовой отчетности, мы полагаем, что в отношении данного сегмента аудита внутрихозяйственный риск находится на максимальном уровне. Это означает, что дополнительные проверки средств контроля окажутся нецелесообразными.

Риск средств контроля в отношении особенностей расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ оценивается на основе проверки наличия контрольных процедур, которые могли бы предотвратить или выявить ошибки, являющиеся следствиями особенностей налоговых обязательств ИЮЛ.

Нами разработан «Рабочий документ аудитора: Предварительная оценка налогового статуса обособленного подразделения ИЮЛ и тесты риска средств контроля», применяемый на предварительном этапе аудита.

Предварительная оценка налогового статуса предполагает анализ деятельности обособленного подразделения ИЮЛ, услуг, оказываемых обособленным подразделением, способов поставок товаров, анализ имущества, находящегося в РФ, контрактов, заключенных между третьими лицами при посредничестве обособленного подразделения, наличия других обособленных подразделений и взаимодействия с ними.

Структура тестов средств контроля учитывает повышенный риск возникновения искажений налоговых статей финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ в областях, где правила расчета налогов и их раскрытия в финансовой отчетности отличаются от российских юридических лиц.

На этапе разработки программы проведения проверки — планирования аудита в рамках авторской Методики предусмотрено разбиение сегмента аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ на подсегменты по видам налогов. В Методике предложен "Общий план аудита расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ\ а также принципы планирования на этапе разработки программы проведения проверок.

Результаты научного исследования позволили выявил, следующие специфические закономерности, присущие этапу планирования аудита особенностей расчета и раскрытия налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ:

I. Объем планируемых процедур существенно зависит от налогового статуса подразделения

ИЮЛ, метода расчета налоговой базы по налогу на прибыль. П. Планируя аудиторские процедуры, необходимо предусмотреть процедуру письменного запроса в головной офис ИЮЛ о доходах и расходах, понесенных головным офисом и связанных с деятельностью обособленного подразделения. Ш. Аудиторские процедуры подтверждения налоговой базы для налога на прибыль должны учитывать неприменимость корректировки процентов по заемным средствам на коэффициент капитализации, а также особенности вычитаемости расходов, предусмотренные протоколами к МСОИДН.

IV. Разработка аудиторских процедур, обеспечивающих проверку раскрытия отложенных налоговых активов и обязательств в соответствии с МСФО и Ш СААР, осуществляется в зависимости от предполагаемого в будущих периодах налогового статуса обособленного подразделения ИЮЛ.

V. В подсегменте аудита «Обязательства по налогу на имущество» целесообразно дополнительно планировать аудиторские процедуры, как правило не используемые при аудите налога на имущество РЮЛ:

1. Проверка соблюдения правила оценки имущества в валюте приобретения,

2. Проверка корректности применения ставок амортизации имущества, установленных законодательством страны постоянного местопребывания ИЮЛ,

3. Проверка обоснованности исключения из стоимости налогооблагаемого имущества движимого имущества обособленного подразделения,

4. Проверка корректности отражения на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности налога на имущество, относящегося к товарам и прочему имуществу для перепродажи.

VI. В подсегменте аудита «Обязательства по НДС» необходимо дополнительно предусмотреть следующие аудиторские процедуры, не используемые при аудите НДС РЮЛ:

1. Проверка правильности обложения НДС у источника работ и услуг, упомянутых в. п.п. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ и оказанных ИЮЛ незарегистрированными в российских налоговых органах.

2. Проверка обоснованности освобождения от НДС стоимости услуг по аренде помещений.

УЛ. На этапе подтверждения налоговой базы целесообразно максимально использовать результаты проведения аудиторских процедур на других сегментах аудита, поэтому детальные аудиторские процедуры планируются преимущественно для областей «налогового учета в узком смысле».

Для этапа проведения аудиторских процедур по существу нами предложена «Программа аудита». Программа состоит из трех разделов (А, Б и В), посвященных соответственно аудиту налога на прибыль, налога на имущество и НДС. В рамках каждого из перечисленных разделов предложены аудиторские процедуры, соответствующие различным стадиям расчета и раскрытия обязательств по перечисленным налогам в финансовой отчетности. На стадиях, предусматривающих большое количество тестов, тесты сгруппированы в группы.

Поскольку налоговый статус для целей налога на имущество и НДС не определяется, то по этим налогам отсутствует стадия подтверждения налогового статуса. Таким образом, на этапе проведения аудиторских процедур по существу в методике представлено в общей сложности 14 разделов аудиторских программ поэтапно обеспечивающих достижение цели аудита.

Предложенная Методика также содержит «Реестр наиболее часто встречающихся ошибок». В Реестре ошибки сгруппированы по видам налогов.

Успешное внедрение данной методики аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ в практику работы компании ЗАО «Вета-Мазар» позволяет нам сделать вывод о ее практической применимости и необходимости. Предложенная авторская Методика может быть использована персоналом финансовых служб обособленных подразделений ИЮЛ для повышения достоверности информации о налоговых обязательствах, раскрываемой в их финансовой отчетности, составляемой в соответствии с МСФО и US GAAP и аудиторскими фирмами для повышения эффективности аудиторских проверок финансовой отчетности представительств и филиалов иностранных юридических лиц.

Внедрение полученных в диссертационном исследовании результатов в практику бухгалтерской работы обособленных подразделений ИЮЛ в РФ и аудиторских фирм, подтверждающих достоверность их финансовой отчетности, обеспечит их информацией, необходимой для выполнения поставленных ими в ходе хозяйственной деятельности целей.