

Султанова Б.Б., Ауесбекова А.А.

**Аудиторские доказательства  
в налоговом аудите и методы  
их сбора**

Актуальной задачей теории, методологии налогового аудита на современном этапе является разработка и внедрение специфических приемов его организации, направленных на удовлетворение запросов пользователей информации по различным уровням иерархии. При проведении налогового аудита аудиторская организация должна получить достаточные надлежащие доказательства с целью формирования обоснованных выводов для объективного выражения своего мнения относительно достоверности начисления и уплаты налогов и других платежей в бюджет. В статье рассматривается понятие «аудиторские доказательства» и ее виды, процедуры получения аудиторских доказательств и методы получения аудиторских доказательств на базе наличия параллельных систем налогового и бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:** аудит, налоговый аудит, международные стандарты аудита, доказательство, процедуры, инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, аналитические процедуры.

Sultanova B.B., Auyesbekova A.A.

**Audit evidence in a tax audit and  
methods of its collecting**

Actual task of the theory and methodology of tax audit at the present stage is development and deployment of the specific receptions of its organization which are sent to satisfaction of inquiries of users of information on various levels of hierarchy. During carrying out tax audit the audit organization has to obtain the sufficient appropriate evidence with the aim of formations of valid conclusions for an objective demonstration of the opinion concerning reliability of charge and payment of taxes and other payments in the budget. In article are considered the concept of auditor evidence and its types, procedures of obtaining auditor proofs and methods of obtaining auditor proofs on the basis of existence of parallel systems tax and accounting.

**Key words:** audit, tax audit, international standards on auditing, evidence, procedures, inspection, observation, inquiry, confirmation, analytical procedures.

Султанова Б.Б., Ауесбекова А.А.

**Салықтық аудиттегі  
дәлелдемелер және оларды  
жинау тәсілдері**

Қазіргі кезеңде салықтық аудиттің теориясының өзекті міндеті, әдіснамасы болып өңдеу және оның ұйымның өзіне тән тәсілдерін енгізу болып табылады, ол иерархиялардың әртүрлі деңгейлеріндегі ақпараттарды қолданушылардың сұранысын қанағаттандыру үшін жасалынады. Салықтық аудитті жүргізген кезде аудиторлық мекеме салықтар мен басқа да міндетті төлемдердің бюджетке дұрыс төленгендігі туралы өзінің пікірін объективті білдіру мақсатында жеткілікті түрде тиісті ақпараттарды алу керек. Мақалада аудиторлық дәлелдемелер және оның түрлері, аудиторлық дәлелдемелерді алу тәртіптері және бухгалтерлік есеп пен салық есептілігінің негізінде аудиторлық дәлелдемелерді алу әдістері қаралған.

**Түйін сөздер:** Аудит, салық аудиті, халықаралық аудит стандарттары, дәлелдемелер, шаралар, тексеру, бақылау, сұраныс, растау, аналитикалық шаралар.

## АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА В НАЛОГОВОМ АУДИТЕ И МЕТОДЫ ИХ СБОРА

При проведении налогового аудита аудиторская организация должна получить достаточные надлежащие доказательства с целью формирования обоснованных выводов для объективного выражения своего мнения относительно достоверности начисления и уплаты налогов.

При сборе доказательств аудитор ориентируется на их достоверность и достаточность. Количество информации, необходимой для аудиторских оценок, жестко не регламентируется. Аудитором изучается такой объем информации, который позволил бы ему сделать обоснованные выводы.

Требования в отношении количества и качества аудиторских доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой отчетности, а также в отношении процедур, выполненных для получения аудиторских доказательств, установлены МСА 500 «Аудиторские доказательства», МСА 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей», в котором приведены стандарты и рекомендации и МСА 520 «Аналитические процедуры».

Аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, чтобы сформулировать обоснованные выводы, на которых может базироваться мнение аудитора.

Аудиторские доказательства определены как информация, полученная аудитором в процессе формулирования выводов, на которых основывается мнение аудитора.

В Положении об аудиторских стандартах SAS №31 (AU, раздел 326) указывается, что доказательства, необходимые для подтверждения обоснованности суждений, отраженных в финансовых документах, включают *базовые данные по бухгалтерскому учету* и всю *подтверждающую информацию*, полученную аудитором [1].

Они состоят из бухгалтерских данных, с использованием которых были подготовлены финансовые документы, и включают журналы, бухгалтерские книги, налоговые регистры, налоговые декларации, компьютерные файлы, руководства по ведению бухгалтерского и налогового учета, меморандумы и рабочие записи, подтверждающие такие операции, как распределение затрат, расчеты и сверки.

В соответствии с современными подходами к планированию проверки целью накопления аудиторских доказательств является формирование выводов о соответствии рассматриваемой налоговой отчетности предпосылкам ее подготовки.

*Предпосылки* подготовки налоговой отчетности – это сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой отчетности в части налоговых обязательств.

Предпосылки включают в себя следующие элементы:

*существование* – наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой и налоговой отчетности;

*права и обязанности* – принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой и налоговой отчетности;

*возникновение* – относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, происшедшие в течение рассматриваемого периода;

*полноту* – отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

*стоимостную оценку* – отражение в финансовой отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

*точное измерение* – точность отражения сумм хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к рассматриваемому периоду времени;

*представление и раскрытие* – объяснение, классификацию и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой отчетности.

При подтверждении предпосылок подготовки налоговой отчетности аудиторы должны оценивать надлежащий характер и достаточность аудиторских доказательств. Понятия «достаточность» и «надлежащий характер» аудиторских доказательств взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестирования средств контроля и проведения аудиторских процедур по существу.

*Надлежащий характер аудиторских доказательств* – это качественная сторона аудиторских доказательств, определяющая их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой отчетности и ее достоверность. Так, при проверке соответствия предпосылке подго-

товки отчетности «существования» показателя, отражающего наличие основных средств на балансе организации, надлежащим доказательством является акт, составленный по результатам инвентаризации.

*Достаточность* – количественная мера аудиторских доказательств. Однако нельзя установить жесткие критерии для определения количества необходимых аудиторских доказательств, т.е. определить точный объем проверки, так как даже при внешней схожести организаций, отчетность которых подлежит проверке, количество необходимых аудиторских доказательств будет разным.

Информацию, подтверждающую базовые доказательства, аудитор получает как внутри организации-клиента, так и из внешних источников. *Внутренние аудиторские доказательства*. Источники организации-клиента включают документацию, имеющую непосредственное отношение к бухгалтерским данным, например, чеки, счета-фактуры, контракт протоколы встреч, переписку, письменные представления заслуживающих доверия сотрудников организации-клиента и информацию, полученную аудитором при проведении опроса официальных лиц и персонала и при наблюдении за сотрудниками в работе.

*Внешние аудиторские доказательства*. Дополнительная информация включает подтверждения налоговыми органами или третьими лицами сумм долга или активов (например, покупателями или поставщиками), переписку с экспертами, например с адвокатами и инженерами, физическую проверку активов, например рыночные ценные бумаги или запасы.

*Смешанные аудиторские доказательства*. Эти доказательства могут быть получены из документов, подтвержденных всеми участниками хозяйственной операции. К таким документам относятся хозяйственные договоры, акты приемки-передачи запасов, акты приемки выполненных работ, оказанных услуг, товарно-транспортные накладные, платежные документы, а также акты сверки расчетов и другие аналогичные документы [1].

Аудитор получает доказательства путем выполнения тестов средств контроля и процедур проверки по существу.

Согласно МСА 500 под тестами контроля понимаются тесты, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также эффективности их функционирования.

Процедуры проверки по существу представляют собой тесты, которые проводятся с целью получения аудиторских доказательств для обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности и бывают двух видов: детальные тесты операций и сальдо счетов; аналитические процедуры.

В МСА 500, в разделе «Достаточные надлежащие аудиторские доказательства» дается определение понятий «достаточность» и «уместность». Достаточность определяется как количественная, а уместность – как качественная мера. Рассмотрим основные факторы, влияющие на суждение аудитора о достаточности и уместности аудиторских доказательств, к таким факторам относятся:

- аудиторская оценка характера и величины неотъемлемого риска как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне сальдо счетов и классов операций;
- существенность проверяемой статьи;
- опыт, приобретенный во время предшествующих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая мошенничество или ошибки, которые могли быть обнаружены;
- источник и достоверность имеющейся информации.

При подготовке программы налогового аудита разрабатывается детальный перечень конкретных аудиторских процедур, необходимых для проведения проверки по соответствующим налогам. Аудиторская организация вправе принять решение о подготовке программы не в виде единого документа, а по отдельным налогам (аудит КПП, НДС, ИПН и т.д.).

Аудит налоговых расчетов проводят следующими методами в соответствии с МСА 500, где предусмотрены пять процедур получения аудиторских доказательств:

- инспектирование;
- наблюдение;
- запрос и подтверждение;
- пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица);
- аналитические процедуры.

*Инспектирование* – это проверка записей, документов или материальных активов. Инспектирование может осуществляться в форме документальной проверки, прослеживания и инвентаризации.

В ходе инспектирования проводится:

Определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели

Проверка правильности методики исчисления налоговых платежей.

Проведение правовой и налоговой экспертизы существующей системы хозяйственных отношений.

Анализ организации документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов.

Проведение проверки представленной экономическим субъектом по установленным формам налоговой отчетности.

Проведение оценки правомерности использования налоговых льгот.

Проведение экспертизы бухгалтерского и налогового учета за весь подлежащий проверке период [3].

*Проверка документов* (документальная проверка) заключается в том, что аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого рекомендуется выбрать записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операции в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции, т.е. получить доказательства в отношении предпосылки «возникновение».

*Прослеживание* – это процедура, в ходе которой аудитор проверяет отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что те или иные хозяйственные операции правильно (или неправильно) отражены в бухгалтерском учете..

*Инвентаризация* – прием, который позволяет получить точную информацию о наличии имущества экономического субъекта и ориентировочную информацию о состоянии и стоимости этого имущества [4].

*Наблюдение* заключается в отслеживании аудитором процесса или процедуры ведения бухгалтерского и налогового учета, формированием бухгалтерской и налоговой отчетности, анализа первичных документов.

*Проверка соблюдения правил бухгалтерского и налогового учета* отдельных хозяйственных операций может рассматриваться в качестве одной из задач, решаемых с помощью процедуры «наблюдение». Этот метод позволяет аудиторской организации проконтролировать организацию учетных работ, выполняемых бухгалтерией.

*Запрос* представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица, т.е.:

запросы относительно налоговых обязательств в налоговые органы;

запросы, адресованные руководству аудируемого лица в части налоговых обязательств;

запросы, направляемые третьим лицам в целях уточнения правильности расчетов отдельных налоговых обязательств.

Эта процедура может осуществляться как в форме официального письменного запроса, так и посредством устного опроса.

*Устный опрос* персонала, руководства организации и налоговые органы (третьей) стороны может проводиться на всех этапах аудиторской проверки. Результаты устных опросов должны записываться в виде протокола или краткого конспекта, в котором обязательно должны быть указаны фамилия проводившего опрос аудитора, а также фамилия лица, которое было опрошено.

Подтверждение представляет собой ответ на запрос подтвердить информацию о показателях и методиках при налоговых расчетах.

*Перерасчет* предусматривает повторение в целом или частично процедур, использованных сотрудниками фирмы-клиента, особенно процедур подсчета и проверки математической точности расчетов. Так:

– осуществление предварительного расчета налоговых показателей экономического субъекта;

– пересчет начисленных налогов и сборов.

*Аналитические процедуры* представляют разновидность проверок финансовой и налоговой информации путем проведения исследований и сравнения данных и тенденций изменения, включая вытекающее отсюда исследование колебаний и взаимосвязей, которые не согласуются с другой релевантной информацией или отклоняются от прогнозных значений. Проведения общего анализа элементов системы налогообложения.

Получение аудиторских доказательств может осуществляться методами:

сплошной,

выборочной,

аналитической или комбинированной проверки [5].

При проведении налогового аудита налоговых обязательств аудитор должен проверить правильность начисления и перечисления налогов и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

Критерии, используемые в оценке доказательств при проведении проверки налоговых обязательств перед бюджетом, следующие:

соответствие требованиям налогового кодекса Республики Казахстан;

соответствие требованиям Международных стандартов аудита.

#### Литература

- 1 Международные стандарты аудита: учебное пособие / А.А. Ситнов, М.В. Мелник, М.Е. Грачева. – М.: Форум, 2007
- 2 Аудит: учебник для бакалавров/под.ред. Р.П. Бульги. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 431с.
- 3 Ержанова А.М. Налоговый аудит (теория и методология): монография. – Б., 2013. – 216 с.
- 4 Дюсембаев К.Ш. Теория и эволюция аудита: монография. – Алматы: Экономика, 2012. – 525 с.
- 4 Ж.А. Морозова Налоговый аудит: практическое руководство. – М.: ООО ИИА «НалогИнфо» ООО «Статус-Кво97», 2007. – 240 с.

#### References

- 1 Mezhdunarodnye standarty audita: Uchebnoe posobie / A.A. Sitnov, M.V. Melnik, M.E. Gracheva. – M.: Forum, 2007.
- 2 Audit. Uchebnik. Dlya bakalavrov/pod.red.R.P. Bulygi. – M.: YuNITI-DANA, 2009. – 431s.
- 3 Erzhanova A.M. Nalogovyy audit (teoriya i metodologiya): Monografiya. – B. 2013. – 216s.
- 4 Dyusembaev K.Sh. Teoriya i evolyutsiya audita: Monografiya. – Almaty. Ekonomika. 2012. – 525s.
- 5 Zh. A. Morozova Nalogovyy audit: prakticheskoe rukovodstvo. – M.: ООО ИА «NalogInfo» ООО «Status-Kvo97» 2007. – 240s.

