

На правах рукописи
ББК: 65.052
В43

ВИКТОРОВ ПАВЕЛ ПЕТРОВИЧ

**ОСОБЕННОСТИ АУДИТА НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ОБОСОБЛЕННЫХ
ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ ИНОСТРАННЫХ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва
2002

Диссертация выполнена на кафедре экономического анализа и аудита Финансовой Академии при Правительстве Российской Федерации.

Научный руководитель: кандидат экономических наук,
профессор Пирожкова Нина Алексеевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук,
профессор Суйц Виктор Паулевич

кандидат экономических наук,
доцент Дмитракова Надежда Дмитриевна

Ведущая организация: Российская экономическая академия
им Г.В. Плеханова

Защита состоится 28 ноября 2002 г. в 10 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.03 в Финансовой Академии при Правительстве Российской Федерации по адресу:
125468, Москва, Ленинградский проспект, д. 55, аудитория 213.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Финансовой Академии при Правительстве Российской Федерации.

Автореферат разослан 23 октября 2002.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
кандидат экономических наук,
профессор

_____/Т.В. Воропаева/

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ.

Актуальность темы исследования. 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 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

¹ IAS Framework, Statement of Financial Accounting Concepts

ИЮЛ. Обособленные подразделения ИЮЛ, действующие в РФ, как правило, применяют МСФО или 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.

Зоной наибольшего риска искажения финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ 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 US GAAP в пояснительных примечаниях к финансовой отчетности.

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.

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 и задачи исследования. 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 (далее МСФО) и общепринятыми стандартами бухгалтерского учета США (далее 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.

Методологические и теоретические основы исследования. 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 Г.А., 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., Кармехаеля 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 А.А., Эпштейна Б. Дж., Форана М. и других. Всего 169 литературных источников, из них 15 на английском языке.

Нормативной 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 «Куперс 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 MCA 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 US GAAP, 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 сегменту «Налоговые обязательства», адекватная особенностям расчета и раскрытия налоговых обязательств финансовой отчетности.

Практическая значимость. 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 внутривладельческого 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.

Апробация результатов исследования. 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).

Объем и структура работы. 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. Перечень рассматриваемых вопросов и последовательность их изложения представлены в таблице 1 на странице 9 автореферата.

В *первой главе* диссертационной работы исследуется понятие обособленного подразделения ИЮЛ, его отличие от других субъектов, особенности регулирования их деятельности в сфере гражданского законодательства, таможенного и валютного регулирования. Рассматриваются требования, предъявляемые к обособленным подразделениям ИЮЛ по ведению бухгалтерского и налогового учета, подготовке финансовой отчетности. Проводится анализ особенностей правового регулирования и информационного обеспечения аудита обособленных подразделений ИЮЛ. Проведенное исследование явилось необходимой предпосылкой, позволяющей определить особенности, присущие аудиту обособленных подразделений ИЮЛ.

Во *второй главе* раскрывается суть налоговых обязательств, как одного из элементов финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ и специфического объекта

аудита. Для каждого из этапов: определения налогового статуса, учета и определения налоговой базы, расчета налога, отражения обязательства на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ выявляются особенности в сравнении с РЮЛ в отношении налога на прибыль, налога на имущество и НДС. Подробно рассмотрены особенности раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности в соответствии с МСФО и US GAAP

Таблица 1

Структура диссертационной работы

Наименование		Количество		
Глав	Параграфов	Таблиц	Рисунков	Приложений
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	2	1	2
	1.3. Правовое регулирование и информационное обеспечение аудита обособленных подразделений иностранных юридических лиц	1	1	-
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	4	1	-
	2.2. Особенности расчета и раскрытия в финансовой отчетности обязательств по налогу на прибыль	6	1	2
	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	1	2
	3.2. Предварительный этап аудита, оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля	1	1	-
	3.3. Планирование аудита налоговых обязательств	-	-	-
	3.4. Проведение аудиторских процедур по существу. Программа аудита.	-	-	-
	3.5. Реестр наиболее часто встречающихся ошибок	3	-	-
Заключение		-	-	-
Список литературы	169 наименований	-	-	-
Приложения		-	-	6
Всего		20	6	6

В *третьей главе* излагается разработанная автором методика аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ в составе аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Выделяются этапы аудиторской проверки, объект аудита, регулирующие и нормативные документы, принципы аудита особенностей расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Предлагается перечень аудиторских процедур, источники получения аудиторских доказательств, принципы сбора информации, основные принципы планирования на этапе разработки программы и реестр наиболее часто встречающихся ошибок.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Особенности аудита налоговых обязательств связаны, прежде всего, с организационно-правовой спецификой понятия обособленного подразделения ИЮЛ, его отличий от других субъектов экономики, особенностями регулирования их деятельности в РФ и требований, предъявляемых к обособленным подразделениям ИЮЛ по ведению бухгалтерского и налогового учета, подготовки финансовой отчетности.

Исследование российского законодательства и практики деятельности иностранных компаний показало, что Законом «О бухгалтерском учете» 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. Вместе с тем, в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Утверждено Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н), для обособленных подразделений ИЮЛ доступна возможность ведения бухгалтерского учета исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если последние не противоречат МСФО.

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

Особенности требований к финансовой отчетности ИЮЛ в сравнении с требованиями в отношении финансовой отчетности РЮЛ, обуславливающие особенности ее аудита, представлены в таблице 2.

Особенности требований к финансовой отчетности ИЮЛ

Критерии	Субъекты	
	Российские юридические лица	Обособленные подразделения ИЮЛ
1.Требование составлять финансовую отчетность	установлено Законом о бухгалтерском учете №129-ФЗ	установлено законодательными актами страны регистрации
2.Органы, издающие стандарты	Правительство РФ Минфин РФ	КМСФО FASB
3.Стандарты финансовой отчетности	Положения по бухгалтерскому учету	Стандарты финансовой отчетности МСФО и US GAAP

В работе проведен сравнительный анализ российских нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность, МСА и US GAAS в отношении особенностей регулирования и информационного обеспечения аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, предложены критерии аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, в том числе по сегменту налоговых обязательств.

Результаты проведенного исследования позволили сделать вывод о том, что аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP, не является «аудитом» в понимании Закона об аудиторской деятельности, а квалифицируется как сопутствующая аудиту услуга. Соответственно, положения российского Закона об аудиторской деятельности, регулирующие различные аспекты аудиторских проверок на соответствие бухгалтерской отчетности законодательству Российской Федерации, не распространяются на аудит подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.

Неприменимость большинства российских стандартов по аудиту 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 приобретают Общепринятые стандарты аудита США (Generally Accepted Auditing Standards или US GAAS) и Международные стандарты аудита (МСА). Информационное обеспечение аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ может быть представлено в виде схемы (рис. 1).

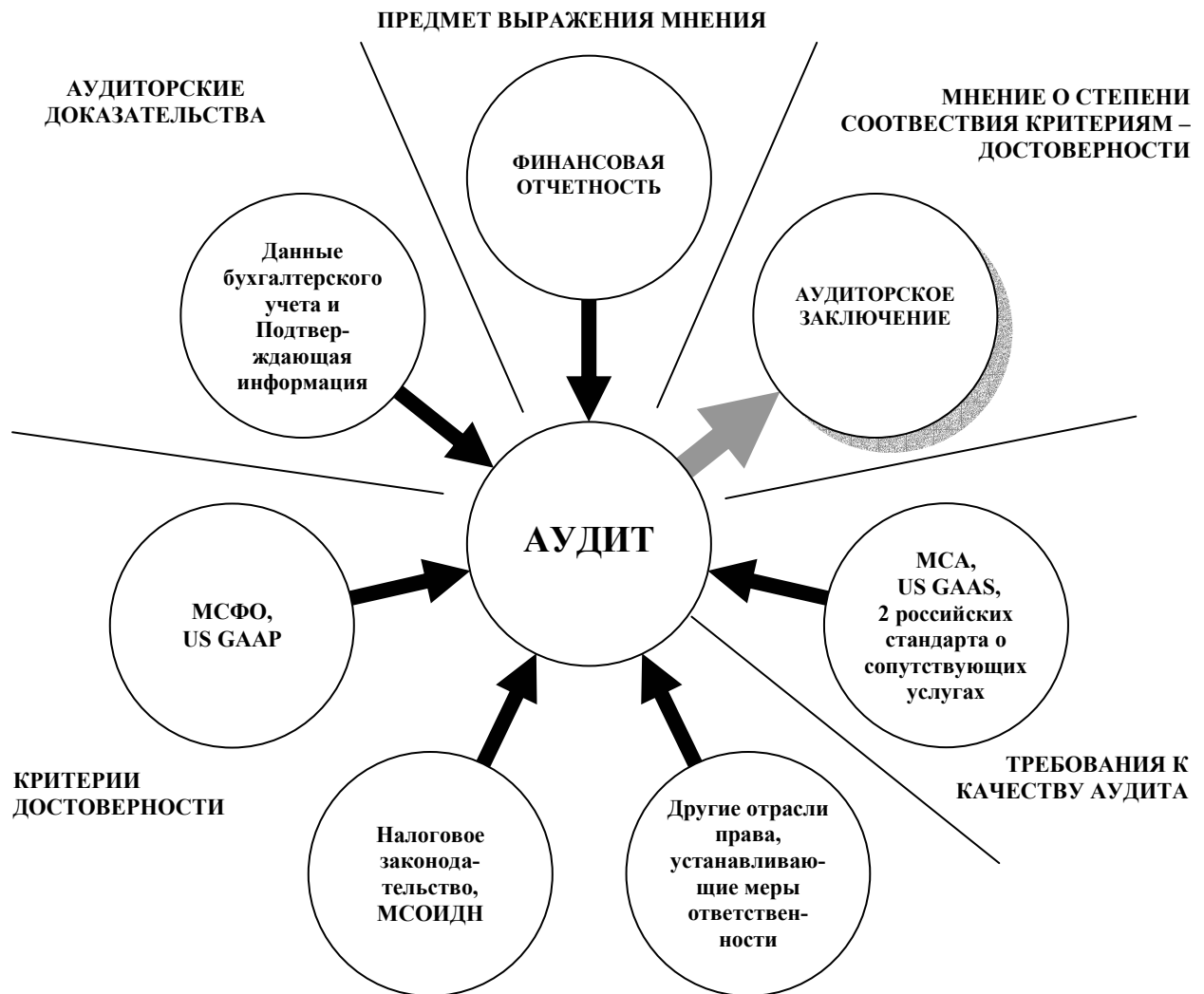


Рис. 1. Информационное обеспечение аудита обособленных подразделений ИЮЛ

В работе определены следующие особенности информационного обеспечения аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ в сравнении с аудитом финансовой отчетности РЮЛ:

- 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 международного договора РФ об избежании двойного налогообложения (далее МСОИДН);
- качество аудита обеспечивают в основном не российские, а международные (МСА) и американские (US GAAS) стандарты аудита.

Особое внимание в диссертационном исследовании уделено изучению налоговых обязательств, как одного из элементов финансовой отчетности и специфического объекта аудита, выявлению зон повышенного риска искажения налоговых статей финансовой

отчетности обособленных подразделений ИЮЛ и разработке методологических принципов аудита.

Анализ российского налогового законодательства, МСОИДН, стандартов финансовой отчетности МСФО и US GAAP 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 (РЮЛ);
- г) особенностями раскрытия налоговых статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО и US GAAP.

Обобщение практики деятельности обособленных подразделений ИЮЛ – клиентов международных аудиторско - консультационных компаний ЗАО «Куперс энд Лайбранд» и ЗАО «Вета-Мазар» позволило обосновать этапы расчета и раскрытия налоговых обязательств и определить зоны повышенного риска искажения налоговых статей финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.

Нами предлагается выделить пять основополагающих этапов расчета и раскрытия налоговых обязательств:

- I Этап - Определение налогового статуса обособленного подразделения ИЮЛ.
- II Этап - Учет и определение налоговой базы.
- III Этап - Расчет налоговых обязательств в налоговой декларации.
- IV Этап - Отражение налоговых обязательств на счетах бухгалтерского учета.
- V Этап - Раскрытие налоговых обязательств в финансовой отчетности.

Наличие значительного количества этапов обуславливает при аудите налоговых статей финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ многоступенчатость аудиторских процедур, поэтапно выявляющих возникающие искажения.

Решающие искажения происходят за счет особенностей расчета налоговых обязательств в сравнении с российскими юридическими лицами, а также особенностей раскрытия налоговых статей в финансовой отчетности в соответствии с МСФО и US GAAP.

Выявленные в диссертационном исследовании особенности расчета и раскрытия налога на прибыль представлены на рис. 2 в виде схемы.

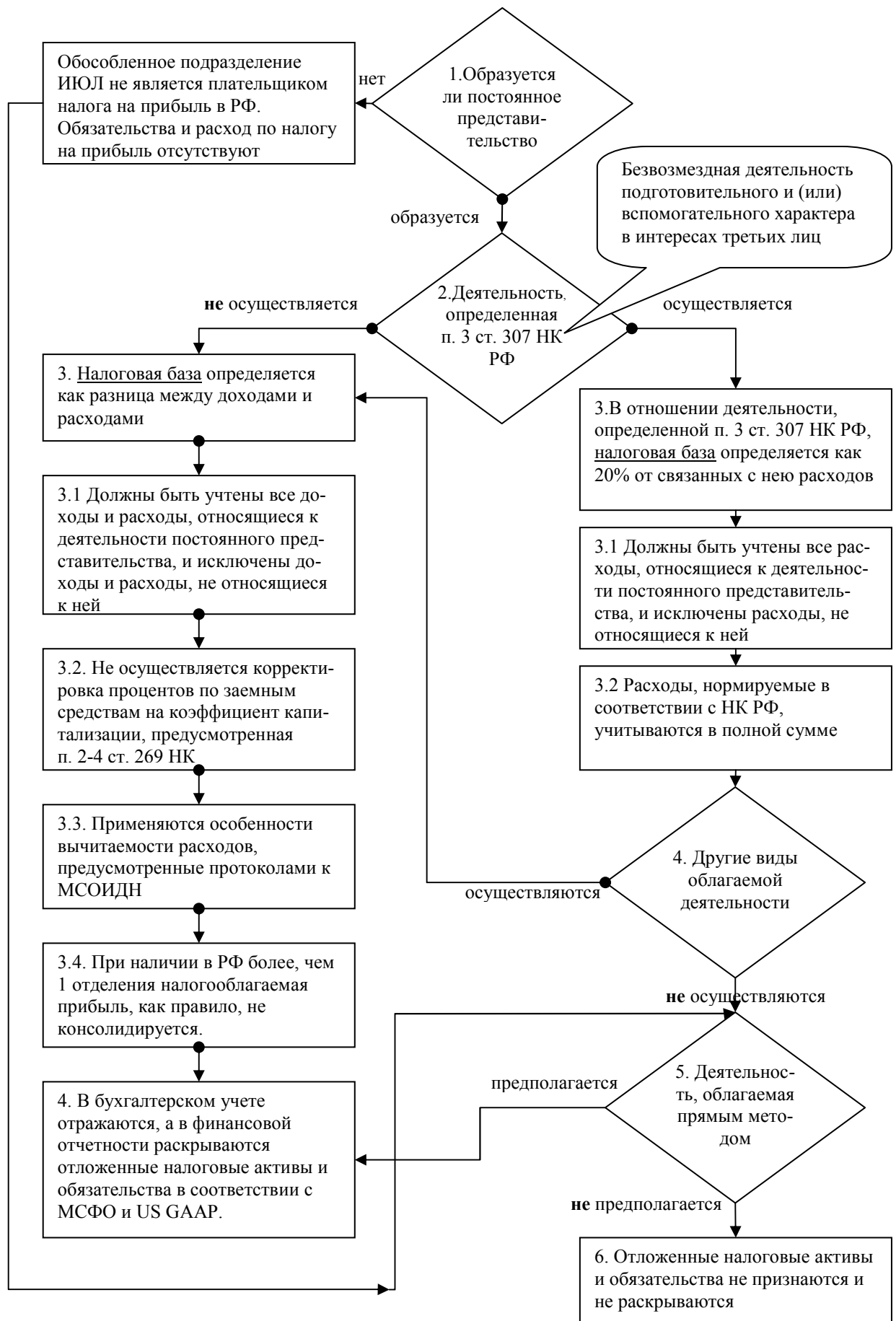


Рис. 2. Особенности расчета и раскрытия обязательств по налогу на прибыль

Вместо 6% ставки налога, распространяемой на дивиденды, полученные РЮЛ от российских организаций, к дивидендам, полученным ИЮЛ от российских организаций, применяется ставка 15%.

Особенности расчета обособленными подразделениями ИЮЛ налога на имущество в сравнении с РЮЛ обусловлены исключительно особенностями определения налоговой базы:

- а) учетом имущества в валюте приобретения;
- б) использованием для целей амортизации имущества ставок, предусмотренных законодательством страны постоянного местопребывания ИЮЛ;
- в) исключением из налоговой базы движимого имущества обособленных подразделений ИЮЛ, не образующих постоянного представительства, предусмотренным соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Особенности расчета НДС обособленными подразделениями ИЮЛ в сравнении с РЮЛ обусловлены особенностями выполнения обособленными подразделениями ИЮЛ функций налогового агента в отношении НДС по потребляемым услугам. Зонай возможного искажения является освобождение от НДС стоимости аренды помещений аккредитованными филиалами и представительствами ИЮЛ.

На основе сравнительного анализа российских правил бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности с МСФО и US GAAP обоснованы особенности раскрытия в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ налогов на прибыль и на имущество. В диссертационном исследовании раскрыта последовательность этапов расчета отложенных налоговых активов и обязательств в соответствии с «Обязательственным методом» на основе МСФО-12 «Налоги на прибыль» и FAS-109 «Учет налогов на прибыль». Обосновано, что особенности учета налога на имущество на товары и прочее имущество для перепродажи, предусмотренные US GAAP (ARB-43), состоят в том, что налог на имущество по таким активам включается в их балансовую стоимость.

На заключительном этапе исследования нами разработана Методика аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ.

В основу Методики аудита расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ положены многоэтапность расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности и выявленные зоны повышенного риска искажения налоговых статей финансовой отчетности. Авторская Методика призвана дополнить существующие Методики аудита финансовой отчетности ИЮЛ по другим сегментам, снизить аудиторский риск в отношении данного сегмента налоговых обязательств и финансовой отчетности ИЮЛ в целом.

Основными элементами предложенной Методики являются:

- I. Объект аудита.
- II. Информационная база аудита:
 - а) Регулирующие и нормативно-законодательные документы.
 - б) Источники получения информации.
- III. Принципы и этапы аудита расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.
- IV. Контрольный перечень вопросов - тесты для проведения типовых опросов на этапе получения информации о клиенте, оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля.
- V. Перечень аудиторских процедур, принципы их планирования на этапе разработки программы проведения проверок.
- VI. Реестр типовых нарушений.

Объект аудита финансовой отчетности ИЮЛ по сегменту налоговых обязательств представлен в таблице 3.

Таблица 3

Объекты аудита финансовой отчетности ИЮЛ по сегменту налоговых обязательств

№	Компонент финансовой отчетности	Предметная область проверки:
1.	Бухгалтерский баланс	1.1. Текущие налоговые активы: (а) Налог на прибыль (б) Налог на имущество (в) НДС 1.2. Отложенные налоговые активы: (а) Налог на прибыль
		1.3. Текущие налоговые обязательства (а) Налог на прибыль (б) Налог на имущество (в) НДС 1.4. Отложенные налоговые обязательства (а) Налог на прибыль (б) НДС
2.	Отчет о прибылях и убытках	Сумма налогового расхода , понесенного в течение отчетного периода, включая: 2.1. Текущие налоговые обязательства отчетного периода: (а) Налог на прибыль, (б) Налог на имущество. 2.2. Изменения в балансовых статьях отложенных налоговых активов и обязательств по налогу на прибыль
3.	Учетная политика и примечания к финансовой отчетности	3.1 Раздел учетной политики об отложенных налогах 3.2 Раздел примечаний к финансовой отчетности об отложенных налогах

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

- I. Стандарты финансовой отчетности (МСФО и US GAAP). Стандарты финансовой отчетности определяют, каким образом налоговые расходы, активы и обязательства должны быть отражены на счетах бухгалтерского учета и раскрыты в финансовой отчетности.
- II. Налоговое законодательство (НК РФ, МСОИДН). Российское и международное налоговое законодательство устанавливают правила и требования для расчета налоговых обязательств
- III. Стандарты качества аудита (МСА 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
- II. 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.
- III. 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.

Мы разделяем точку зрения Ф.Л. Дефлиза и А. А. Аренса, что любая аудиторская проверка состоит из семи этапов (Рис. 3). Поэтому предложенная авторская Методика также основана на семи этапах аудиторской проверки.



Рис. 3. Основные этапы аудита финансовой отчетности ИЮЛ

На наш взгляд, налоговые обязательства, как сегмент финансовой отчетности, предусматривают специфику на этапах, выделенных на рис. 3 серым цветом, а именно на:

- этапе получения (или пополнения) и документирования информации о клиенте, структуре контроля и средствах контроля, оценки рисков внутреннего контроля и внутрихозяйственных рисков;
- этапе разработки программы проведения проверок;
- этапе проведения аудиторских процедур по существу.

Это обстоятельство позволило нам определить их в качестве основных этапов в рамках Методики аудита особенностей расчета и раскрытия налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ.

Налоговые обязательства, как сегмент аудита, предусматривают особенности сбора информации о клиенте. Определение суммы налоговых обязательств начинается с определения налогового статуса, учета налогооблагаемой базы и заканчивается расчетом налоговых обязательств в декларации. Определенная таким образом сумма налоговых обязательств отражается на счетах бухгалтерского учета и раскрывается в финансовой отчетности.

Поэтому при получении (пополнении) информации, необходимой для планирования аудита налоговых обязательств, аудитору необходимо собрать и задокументировать информацию обо всех стадиях расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности, используемых аудируемым субъектом. Непосредственно к системе бухгалтерского учета будут иметь отношение лишь стадии отражения налоговых обязательств на счетах бухгалтерского учета и их раскрытия в финансовой отчетности.

Следовательно сегмент аудита – «Налоговые обязательства» обуславливает необходимость получения информации не только о системе бухгалтерского, но и налогового учета, используемого экономическим субъектом, а также о процедурах, используемых экономическим субъектом на этапах определения налогового статуса и расчета налоговых обязательств.

Определение налогового статуса обособленного подразделения ИЮЛ является важной особенностью сбора информации о клиенте, присущей аудиту налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ. Ожидаемый налоговый статус предполагает специальный подход на этапе планирования, т.к. существенно влияет на объем проверок средств контроля и аудиторских процедур по существу. Поэтому на этапе получения информации о клиенте необходимо получить информацию об ИЮЛ, о стране его инкорпорации, о его подразделениях по всему миру, структуре группы компаний, сути

деятельности, осуществляемой ИЮЛ в России и за рубежом и участия в этой деятельности обособленного подразделения.

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», позволяющий на этапе сбора информации о клиенте и оценки рисков провести предварительную оценку налогового статуса обособленного подразделения ИЮЛ и оценить риск средств контроля.

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.

Предложенная структура Тестов средств контроля позволяет учитывать 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 правил, установленных для 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.

Результаты научного исследования позволили выявить 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.
- II. 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.

- III. 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 US GAAP, 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.
- VII. 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 разработана Программа аудита, состоящая из трех разделов (А, Б и В), посвященных соответственно аудиту налога на прибыль, налога на имущество и НДС. Структура Программы аудита приведена в Таблице 4.

Структура Программы аудиторских процедур по существу

Раздел I	Налог на прибыль
Стадия 1	Подтверждение налогового статуса <ol style="list-style-type: none"> 1.1. Анализ импортных контрактов 1.2. Анализ соглашений на оказание услуг 1.3. Анализ находящегося в России имущества 1.4. Анализ посреднической деятельности, осуществляемой обособленным подразделением 1.5. Анализ услуг, оказанных безвозмездно 1.6. Ознакомление с отчетом о деятельности
Стадия 2	Аудит определения налогооблагаемой базы <ol style="list-style-type: none"> 2.1. Проверка правомерности применения метода определения налоговой базы 2.2. Проверка налоговой базы по составляющим 2.3. Проверка отношения доходов и расходов к постоянному представительству 2.4. Проверка неприменения корректировки процентов по заемным средствам на коэффициент капитализации 2.5. Проверка вычитаемости расходов в соответствии с протоколами к МСОИДН 2.6. Проверка консолидации прибыли нескольких обособленных подразделений
Стадия 3	Расчет налоговых обязательств <ol style="list-style-type: none"> 3.1. Проверка расчета налога на прибыль с доходов, облагаемых по обычной ставке 3.2. Проверка расчета налога на прибыль с дивидендов
Стадия 4	Аудит отражения налоговых обязательств на счетах бухгалтерского учета <ol style="list-style-type: none"> 4.1. Проверка отражения текущих обязательств по налогу на прибыль 4.2. Проверка отражения отложенных обязательств по налогу на прибыль
Стадия 5	Аудит раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности <ol style="list-style-type: none"> 5.1. Проверка бухгалтерского баланса 5.2. Проверка отчета о прибылях и убытках 5.3. Проверка пояснительных примечаний
Раздел II	Налог на имущество
Стадия 1	Аудит определения налогооблагаемой базы для налога на имущество <ol style="list-style-type: none"> 1.1. Проверка валюты учета имущества обособленного подразделения ИЮЛ 1.2. Проверка правильности расчета амортизационных отчислений 1.3. Проверка отражения стоимости имущества обособленного подразделения в налоговой декларации 1.4. Проверка исключения из налоговой базы движимого имущества в соответствии с МСОИДН 1.5. Проверка арифметической правильности расчета среднегодовой стоимости имущества
Стадия 2	Проверка расчета налоговых обязательств по налогу на имущество
Стадия 3	Аудит отражения налоговых обязательств на счетах бухгалтерского учета
Стадия 4	Аудит раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности
Раздел III	Налог на добавленную стоимость
Стадия 1	Аудит определения налогооблагаемой базы для НДС <ol style="list-style-type: none"> 1.1. Определение налоговой базы в отношении реализации, облагаемой НДС 1.2. Определение налоговой базы в отношении НДС, удерживаемого налоговым агентом
Стадия 2	Проверка расчета налоговых обязательств по НДС
Стадия 3	Проверка отражения налоговых обязательств по НДС на счетах бухгалтерского учета
Стадия 4	Проверка отражения налоговых обязательств по НДС в финансовой отчетности
Стадия 5	Аудит освобождения от НДС стоимости услуг по аренде

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 содержит также «Реестр наиболее часто встречающихся ошибок». В таблице 5 представлены основные категории ошибок, сгруппированные в Реестре по видам налогов.

Таблица 5

Структура Реестра наиболее часто встречающихся ошибок

Раздел А	НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ
A1	Неправильное определение налогового статуса в РФ
A2.1	Неправильный выбор метода исчисления налога на прибыль
A2.2	Неправильное определение налоговой базы по налогу на прибыль
A3	Применение неправильной налоговой ставки по налогу на прибыль
A4	Некорректное отражение налога на прибыль на счетах бухгалтерского учета
A5	Некорректное раскрытие налоговых активов и обязательств в финансовой отчетности
Раздел Б	НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО
Б1	Нарушения в применении МСОИДН
Б2	Неправильная оценка имущества для целей налогообложения
Б3	Некорректное отражение налога на имущество на счетах бухгалтерского учета
Раздел В	НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ
В1	Неопределение обязательств по НДС обособленным подразделением - налогоплательщиком
В2	Нарушения в использовании льгот при аренде помещений
В3	Нарушения в выполнении обязанностей налогового агента

Успешное внедрение предложенной Методики аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ в практику работы компании ЗАО «Вета-Мазар» позволяет нам сделать вывод о ее практической необходимости и значимости.

Полученные результаты могут быть использованы:

- а) 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;
- б) 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 их хозяйственной деятельности целей.

Основные положения диссертации нашли отражение в 5 авторских публикациях общим объемом 3,7 п.л.:

1. «Особенности налогообложения прибыли и доходов обособленных подразделений иностранных юридических лиц»// Журнал «Консультант Бухгалтера», 1999, №8. – 0,5 п.л.
2. «Особенности исчисления и уплаты налога на имущество обособленными подразделениями иностранных юридических лиц»// Журнал «Консультант Бухгалтера», 1999 №10. – 0,4 п.л.
3. «Филиалы и представительств иностранных юридических лиц как привлекательные формы организации бизнеса в РФ»// Газета деловых предложений, 2000, №3. – 1,7 п.л.
4. «Отложенные налоговые активы и обязательства в соответствии с МСФО и US GAAP»// Журнал «Бухгалтерский учет», 2002, №4. – 0,6 п.л.
5. «Особенности аудита налоговых обязательств обособленных подразделений иностранных юридических лиц»// Журнал «Все для бухгалтера», 2002 г., №16 - 0,5 п.л.