

Виды аудита в Республике Казахстан. Аудит по налогам

Скала Владимир Ильич

исполнительный директор АК «АСИКО»
аудитор РК, налоговый консультант РК
профессиональный бухгалтер РК

1. Определения, виды и нормативная база аудита.

Начиная с 2015 г. в Республике Казахстан можно выделить три вида аудита, связанные с системами бухгалтерского и налогового учета юридического лица или индивидуального предпринимателя, которые могут осуществляться аудиторскими компаниями РК в т.ч.:

- **аудит финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами аудита (МСА);**
- **налоговый аудит, регулируемый аудиторскими компаниями самостоятельно, как сопутствующие услуги;**
- **аудит по налогам, регулируемый государством, как альтернатива налоговым проверкам Комитета государственных доходов министерства финансов Республики Казахстан (КГД МФ РК).**

1.1. Аудит финансовой отчетности в соответствии с МСА.

Согласно Закону РК от 20 ноября 1998 года № 304-І «Об аудиторской деятельности» термин **аудит** означает:

аудит - проверка в целях выражения независимого мнения о финансовой отчетности и прочей информации, связанной с финансовой отчетностью, в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Международный стандарт образования №8 (МСО 8) дает более расширенную и достаточно полную характеристику аудиту как процессу т.е.:

Аудит - это краткосрочный процесс с четкой структурой, который:

- (а) включает применение аналитических навыков, профессионального суждения и профессионального скептицизма;
- (б) обычно выполняется группой специалистов под руководством менеджера с организаторскими навыками;
- (в) применяет соответствующие формы технологии и придерживается определенной методики;
- (г) соблюдает все соответствующие специальные стандарты, такие как Международные стандарты аудита (МСА), Международные стандарты контроля качества (МСКК), Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе (МСБУГС), Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе (МСФООС) и любые действующие международные, национальные или местные нормативные акты;
- (д) соблюдает обязательные стандарты профессиональной этики.

Таким образом, процедурный порядок, методика и оформление проведения финансового аудита имеют конкретную законодательную базу, определяющую правовые основы сторон.

Цель такого аудита – оценка достоверности финансовой отчетности субъекта, путем проведения проверки учета и отчетности по определенной методике и выражения независимого мнения аудитора.

Результат аудита оформляется Аудиторским Отчетом, установленной формы и содержания.

1.2.Налоговый аудит, регулируемый аудиторскими компаниями, как сопутствующие услуги.

• Что касается **«налогового аудита»**, то такого определения ни МСА, ни МСФО, ни Налоговый Кодекс РК от 10.12.08г. № 99 (НК РК) ни Закон РК от 6 января 2011 года № 377-IV «О государственном контроле и надзоре» и другие НПА РК не раскрывают, несмотря на то, что налоговый аудит появился в Республике Казахстан гораздо раньше финансового аудита т.е. еще в 1990 г. и в настоящее время занимает значительную долю в общем объеме услуг аудиторских компаний.

Исходя из многолетней практики проведения такого рода проверок и требований сторон аудита в Республике Казахстан, можно кратко сформулировать, что:

налоговый аудит — это подготовка хозяйствующих субъектов к взаимодействию с налоговыми органами, посредством проведения проверок состояния налогового учета и отчетности, в процессе которых выявляются ошибки и нарушения действующего налогового законодательства, а также вырабатываются рекомендации по их устранению.

Несмотря на то, что налоговый аудит как одна из наиболее востребованных услуг, выполняемых аудиторскими компаниями РК на протяжении более 20 лет пока не имеет какой-либо конкретной нормативной базы, поэтому и методики ее оказания формируются каждой аудиторской компанией самостоятельно, как правило путем разработки внутрикорпоративного стандарта «Налоговый аудит».

С большими допущениями к налоговому аудиту можно применять отдельные правила МСА в т.ч. Международного стандарта соглашений по сопутствующим услугам 4400 (бывший МСА 920).

• Следует отметить, что Закон РК от 20 ноября 1998 года № 304-І «Об аудиторской деятельности» упоминает об оказании услуг в сфере налогов, путем включения в состав прочих сопутствующих услуг обязательному и инициативному финансовому аудиту **только консультирование по вопросам применения законодательства по налогам и другим обязательным платежам в бюджет и ведения налогового учета.**

К таким услугам в области налогового консалтинга можно отнести:

- разработка предложений и рекомендаций по улучшению существующей системы налогообложения субъекта;
- разработка оптимальных механизмов начисления налогов с учетом особенностей субъекта;
- выработка рекомендаций по полному и правильному использованию субъектом налоговых льгот;
- разработка комплекса мер, направленного на оптимизацию налогов и снижение налоговых рисков в рамках действующего законодательства;
- предварительный расчет налоговых платежей при различных вариантах договорных отношений субъекта и видах деятельности;
- разработка рекомендаций по достижению соответствия принципов налогового учета, применяемых отдельными подразделениями и филиалами, единой системе налогового планирования, действующей у субъекта;
- разработка предложений по созданию у субъекта системы внутреннего контроля за правильностью исчисления налогов и сборов;

- разработка предложений по адаптации действующей системы налогового планирования и учета к возможным изменениям требований налогового законодательства;

- постановка налогового учета;

- налоговое планирование и оптимизация налогообложения;

- налоговое сопровождение в виде текущего консультирования по вопросам применения норм налогового законодательства и др.

Приведенные выше сопутствующие услуги направлены, прежде всего на оптимизацию налоговых платежей экономического субъекта, построение системы налогового учета и внутреннего контроля, а также консультирование по отдельным вопросам налогообложения, в то время как налоговый аудит предполагает проведение проверочных мероприятий в отношении правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов, и, как следствие, минимизацию налоговых рисков.

Общепринятое мнение делового оборота специалистов аудиторов как РК, так и стран СНГ относит налоговый аудит скорее к сопутствующим услугам, т.к. он представляет собой проверку системы налогового учета и налоговой отчетности компании т.к. при исчислении налогов налогоплательщики зачастую допускают различного рода ошибки и нарушения, поскольку налоговое законодательство постоянно изменяется и корректируется, в нем содержится огромное количество нюансов, с которыми разобраться бывает довольно непросто.

Одна из особенностей налогового аудита — это анализ спорных налоговых ситуаций, прогноз перспектив налогового спора в судебных органах и выработка налоговой стратегии для таких хозяйственных ситуаций.

При этом, **налоговый аудит**, позволяет не только выявить и устранить ошибки в ведении налогового учета и составлении налоговой отчетности, но и предотвратить конфликтные ситуации, связанные с контролирующими органами в будущем, а также помочь в разработке оптимальных легитимных схем налогообложения и улучшения состояния бухгалтерского и налогового учета.

В настоящее время налоговый аудит, в отличие от финансового, в чистом виде осуществить довольно сложно, да и нецелесообразно т.к. развитие налогового законодательства РК осуществляется по варианту максимального сближения требований НК РК и систем бухгалтерского учета (НСФО, МСФО, МСФО(ОС)), в тоже время клиент в большей степени ориентирован на снижение налоговых рисков, зачастую в ущерб правильному формированию бухгалтерского учета.

Таким образом, процедурный порядок, рабочие документы, оформление результатов проведения налогового аудита регламентируется аудиторскими компаниями в форме внутрикорпоративного стандарта «Налоговый аудит», который разрабатывается с применением общих принципов аудита.

Целью налогового аудита, как правило, является:

- Сбор, систематизация и аналитическая обработка информации, необходимой для оптимизации налогообложения компании – клиента;

- Определение правильности классификации объектов налогообложения, начисления, исчисления, удержания и перечисления сумм налогов, подлежащих уплате;

- Предупреждение возможных претензий и штрафных санкций, связанных с нарушением налогового законодательства, путем выработки обоснованных рекомендаций.

Результат может оформляться в форме Акта, Заключения или Отчета произвольной формы или их комбинациями.

1.3.Аудит по налогам, регулируемый государством, как альтернатива налоговым проверкам КГД МФ РК.

Налоговый аудит для фискальных целей в Республике Казахстан, представляет собой совершенно новое направление в государственно-частном сотрудничестве трех участников рынка: *фискальных органов - КГД МФ РК, предпринимателей РК и аудиторских компаний РК*, который согласно п.11-2 ст. 1 Закона РК от 20 ноября 1998 года № 304-І «Об аудиторской деятельности» называется:

аудит по налогам - аудит по вопросу правильности исчисления и уплаты по всем видам налогов и других обязательных платежей в бюджет, полноты и своевременности исчисления, удержания и перечисления обязательных пенсионных взносов, обязательных профессиональных пенсионных взносов, полноты и своевременности исчисления и уплаты социальных отчислений, проводимый в порядке, определяемом уполномоченным государственным органом.

Нормативной основой альтернативного варианта является п. 2-1 ст. 13 НК РК, который расширил права налогоплательщиков, путем предоставления права хозяйствующим субъектам **заключать договора на проведение аудита по налогам в соответствии с законодательством Республики Казахстан об аудиторской деятельности.**

При этом, в 2015 году альтернативный вариант налоговых проверок установлен пока только для аудита отдельной группы налогоплательщиков, которые ликвидируются по тем или иным причинам, при этом порядок и процедура исполнения налоговых обязательств определены ст. 37-2 НК РК *«Особенности исполнения налогового обязательства отдельными категориями ликвидируемых юридических лиц-резидентов и индивидуальных предпринимателей, прекращающих деятельность по результатам аудиторского заключения по налогам».*

К таким субъектам относятся :

- общая сумма совокупных годовых доходов с учетом корректировок ликвидируемого юридического лица или индивидуального предпринимателя, прекращающего деятельность, за период срока исковой давности, установленного ст. 46 НК РК, составляет не более 60000-кратного МРП, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года;

- имеют в наличии аудиторское заключение по налогам, составленное аудиторской организацией не более чем за двадцать календарных дней до даты предоставления в налоговый орган налогового заявления о прекращении деятельности.

Распространение альтернативного варианта аудита налогов на всех налогоплательщиков предполагается МФ РК с 1.01.2016г.

2. Аудит по налогам.

Не останавливаясь на первых двух видах аудита, рассмотрим особенности аудита по налогам и возможные аудиторские риски, возникающие при альтернативной налоговой проверке объектов аудита.

Нормативная база регулирования аудита по налогам в 2015 году включает:

- Закон РК от 20 ноября 1998 года № 304-І «Об аудиторской деятельности» в т.ч. п.8, 11-1, 11-2, 11-3 ст. 1; пп.4-1, п.2 ст. 3; п.3 ст.4; п.2 ст. 5; п.18-1 ст. 7; ст. 17; ст. 18-2; пп.1 п.1 ст. 20; пп.2, 2-1, 4 п.1 и пп.9-1 п.2 ст. 21; ст. 24; пп.1 п.1 и пп.1-2 п.2 ст. 25; п.1 и 3 ст. 27;

- Налоговый Кодекс РК от 10 декабря 2008 года № 99 в т.ч. пп.2-1 и 15 п.1 ст. 13; пп.3-1 п.1 ст. 14; п.14 ст. 37; ст. 37-2; п.11 ст. 627 с 2016 г. ;

- Кодекс РК об административных правонарушениях от 5 июля 2014 года № 235-V в т.ч. ст. 246, 246-1.

2.1. Правила проведения аудита по налогам в 2015г.

Согласно п.18-1 ст.7 Закона РК от 20 ноября 1998 года № 304-І «Об аудиторской деятельности» Правила проведения аудита по налогам, которыми установлен процедурный порядок аудита по налогам разрабатываются и утверждаются уполномоченным органом т.е. КГД МФ РК с учетом норм ст. 13, 14 и 37-2 НК РК.

Такие Правила в 2015г. утверждены приказом Министра финансов Республики Казахстан от 30 апреля 2015 года № 293 «Об утверждении Правил проведения аудита по налогам и предоставления аудиторского заключения по налогам».

2.1.1. Соглашение на проведение аудита по налогам.

Аудит по налогам осуществляется по инициативе аудируемого субъекта на основе договора о проведении аудита по налогам, заключенного между аудиторской организацией и аудируемым субъектом.

Договор должен соответствовать требованиям, установленным ст. 683 ГК РК и ст. 17 Закона Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года № 304-І «Об аудиторской деятельности» с учетом ограничений, установленных ст. 24 этого же Закона.

В договоре на проведение аудита по налогам предусматриваются: предмет договора, сроки, размер и условия оплаты, права, обязанности и ответственность сторон, конфиденциальность полученной информации, а также членство в профессиональной организации.

Сведения, полученные аудиторской организацией при исполнении договора на проведение аудита по налогам, составляют коммерческую тайну, за исключением сведений, предоставляемых органам государственных доходов РК.

2.1.2. Права и обязанности аудиторской компании.

• Аудиторская организация при проведении аудита по налогам вправе:

- запрашивать и проверять необходимую бухгалтерскую и иную финансово-хозяйственную документацию, а также информацию о объектах налогообложения и объектах, связанных с налогообложением для выполнения условий договора на проведение аудита по налогам;

- в случае необходимости, требовать проведения экспертизы за счет аудируемого субъекта;

- запрашивать с письменного согласия аудируемого субъекта сведения в отношении аудируемого субъекта в государственных органах и иных организациях, местных исполнительных органах, а также в банках и организациях, осуществляющих отдельные банковские операции;

- требовать у аудируемого субъекта направить письменный запрос в адрес третьих лиц по деятельности данного аудируемого субъекта для получения необходимой информации;

- обратиться в орган государственных доходов РК за получением сведений, составляющих налоговую тайну об аудируемом субъекте при наличии письменного разрешения аудируемого субъекта на получение сведений по его взаиморасчетам с непосредственными поставщиками и покупателями, за исключением сведений, составляющих налоговую тайну в отношении лиц, осуществлявших операции с аудируемым субъектом;

- отказаться от проведения аудита по налогам, либо выдачи аудиторского заключения в случае нарушения аудируемым субъектом условий договора на проведение аудита по налогам.

• Аудиторская организация при проведении налогового аудита обязана:

- не разглашать сведения об аудируемом субъекте, составляющие охраняемую законом тайну, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Республики Казахстан;

- использовать информацию, размещенную на интернет - ресурсе органа государственных доходов РК, в том числе информацию о налогоплательщиках:

- признанных на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда лжепредприятием;*

- признанных бездействующими в порядке, определенном статьей 579 НК РК;*

- индивидуальных предпринимателей или юридических лиц, регистрация которых признана недействительной на основании вступившего в законную силу решения суда;*

- представлять в орган государственных доходов по месту нахождения аудируемого субъекта аудиторское заключение;*

- предоставлять по запросу органа государственных доходов РК копий документов, расчетов и других материалов, являющихся доказательством нарушений, установленных в отношении аудируемого субъекта в ходе проведения аудита по налогам;

- оформлять результаты аудита по налогам в порядке, предусмотренном актами КГД МФ РК.

2.1.3. Права и обязанности аудируемого субъекта.

- *Аудируемый субъект вправе:*

- получать от аудиторской организации необходимую информацию о требованиях законодательства Республики Казахстан, касающихся проведения аудита по налогам;

- запрашивать от аудиторской организации письменные пояснения по аудиторскому заключению;

- отказаться от услуг аудиторской организации, в случае нарушения аудиторской организации условий договора по проведению аудита по налогам.

- *Аудируемый субъект обязан:*

- создавать условия аудиторской организации для своевременного и качественного аудита по налогам, представлять необходимую документацию, давать разъяснения и объяснения в устной или письменной форме;

- направлять письменные запросы в адрес юридических и физических лиц, касающейся своей деятельности по требованию аудиторской организации для получения необходимой информации;

- не вмешиваться в деятельность аудиторской организации в целях ограничения круга вопросов, подлежащих аудиту по налогам, если иное не предусмотрено договором на проведение аудита по налогам;

- выполнять требования аудиторской организации, вытекающих из обязательств по договору на проведение аудита по налогам;

2.1.4. Порядок оформления результатов аудита по налогам.

По результатам аудита по налогам составляется аудиторское заключение в соответствии с нормами ст. 18-2 Закона Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года № 304-І «Об аудиторской деятельности» и по форме Приложения к Правилам, утвержденным приказом Министра финансов Республики Казахстан от 30 апреля 2015 года № 293 «Об утверждении Правил проведения аудита по налогам и предоставления аудиторского заключения по налогам».

Аудиторское заключение подписывается аудитором - исполнителем с указанием номера и даты выдачи квалификационного свидетельства, заверяется его личной печатью,

утверждается подписью руководителя аудиторской организации и заверяется печатью аудиторской организации.

К аудиторскому заключению прилагаются необходимые копии документов, расчеты, произведенные аудитором, и другие материалы, по которым выявлены расхождения в ходе аудита по налогам.

Аудиторское заключение составляется в трех экземплярах из которых:

- один экземпляр, в течение трех рабочих дней со дня его составления, аудиторская организация вручает аудируемому субъекту;
- один экземпляр остается у аудиторской организации;
- один экземпляр направляется в орган государственных доходов (ОГД) по месту нахождения аудируемого субъекта в течение 5 рабочих дней со дня вручения аудируемому субъекту такого заключения.

Аудиторское заключение предоставляется в органы государственных доходов сопроводительным письмом в явочном порядке или по почте.

2.1.5. Методика проведения аудита по налогам.

Так как методик проведения аудита по налогам разрабатывать и утверждать КГД МФ РК не предполагает, то аудиторская компания должна самостоятельно разработать и утвердить внутрикорпоративный стандарт **«Аудит по налогам»**, устанавливающий способы, методы аудита и формы рабочих документов, необходимые для проведения аудита по налогам в разрезе каждого вида налогов и платежей, предусмотренных НК РК и договором, используя содержание формы аудиторского заключения.

При этом возможно использовать действующие нормативные акты МФ РК в т.ч.:

- приказ Министра финансов Республики Казахстан от 29 декабря 2008 года № 622 «Об утверждении Правил ведения лицевых счетов»;
- приказ Председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 4 июня 2009 года № 198 «Об утверждении Методических рекомендаций по рассмотрению жалоб налогоплательщиков (налоговых агентов) на результаты налоговых проверок»;
- приказ Председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 26 декабря 2009 года № 542 «Об утверждении Методических рекомендаций по проведению налоговых проверок налогоплательщиков-недропользователей»;
- приказ Председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 26 декабря 2009 года № 542 «Об утверждении Методических рекомендаций по проведению проверок налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере строительства»;
- приказ Председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 20 января 2010 года № 26 «О реализации Плана мероприятий органов налоговой службы по предупреждению, выявлению и пресечению схем уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет»;
- приказ Председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 10 декабря 2010 года № 528 «Об утверждении Методических рекомендаций назначения встречных проверок, проводимых в рамках комплексных и тематических проверок, за исключением проверок по подтверждению достоверности сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных к возврату»;
- приказ Председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 24 июня 2011 года № 248 «Об утверждении Методических рекомендаций по проведению налоговых проверок налогоплательщиков (Особенная часть)»;

- приказ Председателя Счетного комитета по контролю за исполнением Республиканского бюджета от 29 апреля 2013 года № 76 «Об утверждении методических рекомендации по осуществлению контроля за полнотой и своевременностью поступлений в бюджет, а также за возвратом сумм налогов из бюджета, эффективности налогового и таможенного администрирования»;

- Совместный приказ Министра финансов Республики Казахстан от 15 января 2015 года № 25 и Министра национальной экономики Республики Казахстан от 22 января 2015 года № 40 «Об утверждении форм проверочных листов по налоговым проверкам».

Учитывая важность единообразного применения норм налогового законодательства КГД МФ РК и аудиторскими компаниями, которые будут проводить аудит по налогам, а также возможность перепроверки аудита, не исключается возможность разработки единой подробной методики проведения .

Таким образом, процедурный порядок, взаимоотношение сторон, оформление результатов проведения налогового аудита регламентируется уполномоченным органом государства - КГД МФ РК.

Методика проведения разрабатывается аудиторской компанией самостоятельно.

Целью аудита по налогам является проверка правильности определения объектов налогообложения, начисления, исчисления, удержания и перечисления сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет.

Результат оформляется по форме установленной КГД МФ РК как Аудиторское заключение, порядок представления которого сторонам –участницам установлен НК РК.

3. Аудиторские риски.

3.1. Риски в финансовом аудите.

В финансовом аудите **аудиторский риск** определяется в соответствии с МСА как вероятность формирования неверного мнения аудитора и соответственно составления неправильного заключения по результатам аудита т.е. может быть составлено положительное заключение при фактическом наличии существенных ошибок или отрицательное – при их отсутствии.

Общий аудиторский риск включает в себя три вида: неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения.

Таким образом, в целях проверки финансовой отчетности и бухгалтерского учета МСА описывают следующие основные риски, возникающие при организации и проведении аудита в т.ч.:

- **неотъемлемый риск** – вероятность возникновения ошибки ведения учета, в т.ч. зависящие от человеческого фактора или третьих лиц, при сложившейся системе бухгалтерского учета в отношении отдельных статей финансовой отчетности.

Этот риск определяется субъективно, с помощью профессионального суждения и на базе анализа различной информации, касающейся фактической деятельности компании и ее персонала и не зависит от профессионализма аудитора;

- **риск средств контроля** – вероятность того, что существенные ошибки не будут выявлены системой внутреннего контроля (СВК).

Этот риск также не имеет конкретных критериев оценки СВК и определяется аудитором субъективно - **удовлетворительный или неудовлетворительный**. Он также не зависит от квалификации аудитора;

- **риск необнаружения** – вероятность того, что соблюдение процедур аудита и сбор достаточного объема доказательств позволит выявить существенные ошибки.

Риск необнаружения напрямую зависит от эффективности и качества работы аудитора т.е. его квалификации и профессиональных амбиций, но также не имеет четких количественных критериев и может выражаться в % или степенью – *высокий, средний или низкий*.

Учитывая невозможность устранения рисков аудиторы принимают как правило степень общего аудиторского риска в размере 5%, что означает 95%-ю достоверность финансовой отчетности проверенной аудитором или из 100 заключений – 95 финансовых отчетов будут не иметь существенных ошибок и признаваться надежными.

Эта величина рассчитывается как произведение неотъемлемого риска, риска СВК и риска необнаружения.

Таким образом, аудиторские риски в финансовом аудите могут быть ориентировочно просчитаны на основе общей методики, регулируемой МСА, которые являются нормативной базой для организации и проведения финансового аудита.

Расчетная величина аудиторского риска указывается в договоре, что дает определенную уверенность аудитору в случае пропуска каких либо ошибок в учете.

3.2. Риски в аудите по налогам.

- Учитывая неопределенности и сложности в установлении многих видов налогов, невозможность применения принципа существенности и принципов аудиторских рисков, систематические изменения налогового законодательства и т.п., в ходе налогового аудита особое внимание должно уделяться не только анализу фактически проводимых операций на соответствие их нормам действующего законодательства, ***причем в аспектах гражданского, бухгалтерского, трудового, налогового и международного права***, но и тщательного изучения судебной практики, мнений аудиторов, специалистов КГД МФ РК, Нормативных постановлений ВС РК и международных арбитражных судов, что дает возможность прогнозировать развитие налогового спора и оценить перспективы принимаемых рекомендаций и решений.

В связи с этим, вопросы налогообложения, которые рассматриваются в процессе аудита, даже в небольших компаниях бывают достаточно сложными, что уж говорить о крупных компаниях, где объем и разнообразие хозяйственных операций сами по себе формируют сложный спектр налоговых обязательств.

Кроме этого, наличие интегрированных внешнеэкономических операций бизнеса РК как в рамках ЕАЭС, так и с третьими странами существенно расширяют сферу налогового аудита в рамках международных отношений.

Следовательно, для увеличения объема проверяемой информации и снижения рисков пропуска, аудит по налогам предполагает сплошную проверку определения, исчисления и уплаты налоговых обязательств в отличие от финансового или налогового аудита, где возможно использовать методы выборочной проверки.

Все это вместе взятое, а также применение налогоплательщиками необоснованных различных налоговых схем уклонения от налогов и достаточно высокую ответственность аудитора, значительно усложняет проведение аудита по налогам.

Таким образом:

Аудиторские риски в налоговом аудите рассматриваются как – вероятность пропуска неверного признания, оценки и учета объектов налогообложения в бухгалтерском, гражданском, трудовом и налоговом аспектах и соответственно неисполнения и (или) неполного исполнения налогового обязательства налогоплательщиком (налоговым агентом), которые могли и (или) могут нанести ущерб аудируемому субъекту и(или) государству.

- Так как налоговый аудит в РК представляет собой стихийно развивающийся сектор аудиторских услуг, не имеющего нормативной базы, в отличие от аудита финансовой отчетности, то и каждая аудиторская компания самостоятельно оценивает риски, возникающие в процессе его проведения.

К таким аудиторским рискам, возникающим на практике, можно отнести следующие:

- **несовершенство налогового законодательства**, позволяющего неоднозначное толкование многих его положений, при этом аудитор, в отличие от налогового инспектора не имеет права ошибиться т.к. его рекомендации могут привести к серьезным финансовым последствиям для клиента и повышенным рискам пропуска существенных ошибок;

- **недостаточная профессиональная подготовка аудиторов и зачастую отсутствие профессионального скептицизма, а также умения обосновать свое мнение т.е.** для грамотного проведения налогового аудита, аудитор обязан знать не только налоговые НПА РК и международные документы, но и гражданское и трудовое право, в части касающейся т.к. только комплексное рассмотрение операций позволит достаточно аргументировано обосновать собственное мнение. Значительное количество аудиторов РК не обладают такими знаниями, что приводит к резкому увеличению рисков необнаружения ошибок и нарушений;

- **неудовлетворительный уровень базовых знаний значительной части бухгалтерского сообщества в сфере МСФО, НСФО и НПА РК по бухгалтерскому и налоговому учету, не говоря уже об элементарных знаниях норм гражданского, трудового и международного права, в части касающейся.**

В связи с этим состояние учета и исполнения налоговых обязательств многих компаний настолько запущено, что требует восстановления и существенно увеличивает риски аудиторов;

- **распространение действия Закона РК от 28.09. 2009 г. № 191-IV «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных незаконным путем, и финансированию терроризма» на аудиторов.**

Известно, что аудиторские компании являются субъектами мониторинга подозрительных операций и для выполнения требований этого Закона аудитору необходимо дополнительное время на анализ такого рода операций, что в условиях ограниченного договорного срока и запрета на разглашение такой информации клиенту, аудитору приходится искать компромисс, зачастую в ущерб требованиям Закона, что существенно повышает риски пропуска нарушений и ошибок.

Вышеуказанные риски возможно снизить путем изменения системы повышения квалификации аудиторов, выделив изучение проблем налогового законодательства в целевое направление.

4. Ответственность сторон аудита по налогам.

- Ответственность аудиторской компании по результатам аудита по налогам установлена Кодексом РК об административных правонарушениях от 5 июля 2014 года № 235-V (КоАП РК) в т.ч.:

Статья 245. Соккрытие аудитором факта нарушения законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности от заказчиков проведения аудита

Соккрытие аудитором от заказчиков проведения аудита факта нарушения законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, выявленного при проведении проверки, -

влечет штраф в размере семидесяти пяти месячных расчетных показателей с лишением квалификационного свидетельства «аудитор».

Статья 246. Составление аудитором и аудиторской организацией недостоверного аудиторского отчета, а также недостоверного аудиторского заключения по налогам

1. Составление аудитором и аудиторской организацией недостоверного аудиторского отчета, за исключением случая, предусмотренного [статьей 249](#) настоящего Кодекса, -

влечет штраф на аудиторов в размере восьмидесяти, на аудиторскую организацию - в размере ста восьмидесяти месячных расчетных показателей, с приостановлением действия лицензии на осуществление аудиторской деятельности либо без таковой.

2. Составление аудитором и аудиторской организацией заведомо недостоверного аудиторского отчета -

влечет штраф на аудиторов в размере ста десяти месячных расчетных показателей с лишением квалификационного свидетельства, на аудиторские организации - в размере двухсот двадцати месячных расчетных показателей с приостановлением действия лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

3. Действие, предусмотренное частью первой настоящей статьи, совершенное повторно аудитором в течение года после наложения административного взыскания, -

влечет штраф в размере ста пятидесяти месячных расчетных показателей с лишением квалификационного свидетельства.

4. Действия, предусмотренные частями первой и второй настоящей статьи, совершенные повторно аудиторской организацией в течение года после наложения административного взыскания, -

влекут штраф в размере двухсот пятидесяти месячных расчетных показателей с лишением лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

5. Составление аудиторской организацией недостоверного аудиторского заключения по налогам -

влечет штраф на аудиторскую организацию в размере двухсот месячных расчетных показателей с приостановлением действия лицензии на осуществление аудиторской деятельности либо без такового.

6. Действие, предусмотренное частью пятой настоящей статьи, совершенное повторно в течение года после наложения административного взыскания, -

влечет штраф на аудиторскую организацию в размере двухсот пятидесяти месячных расчетных показателей с лишением лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Статья 246-1. Нарушение аудиторской организацией порядка проведения аудита по налогам

Нарушение аудиторской организацией порядка проведения аудита по налогам, за исключением нарушений, влекущих признание аудиторского заключения по налогам недостоверным, -

влечет штраф на аудиторскую организацию в размере ста пятидесяти месячных расчетных показателей.

Примечание. Под нарушением порядка проведения аудита по налогам в настоящей статье понимается несоблюдение аудиторской организацией обязанностей, установленных порядком проведения аудиторской организацией аудита по налогам, определяемым уполномоченным государственным органом, осуществляющим регулирование в области аудиторской деятельности.

- Ответственность аудируемого субъекта предусмотрена п. 1 и 3 ст. 27 Закона РК от 20 ноября 1998 года № 304-І «Об аудиторской деятельности» т.е.:

«1. Аудируемый субъект несет ответственность, установленную законами Республики Казахстан, за полноту и достоверность финансовой отчетности и прочей информации, связанной с финансовой отчетностью, предоставленной аудиторской организации для проведения аудита, аудита по налогам.»;

«3. Проведение аудита, аудита по налогам не освобождает аудируемого субъекта от ответственности за несоответствие представляемой финансовой отчетности и иных документов требованиям законодательства Республики Казахстан.».

Критерии и размеры ответственности определены Кодексом РК об административных правонарушениях от 5 июля 2014 года № 235-V (КоАП РК) в т.ч.:

Статья 249. Предоставление аудируемым субъектом несвоевременной, недостоверной или неполной информации аудиторской организации.

Предоставление аудируемым субъектом аудиторской организации в ходе проведения аудита несвоевременной, недостоверной или неполной информации, приведшей к составлению недостоверного аудиторского отчета, -

влечет штраф на субъектов малого предпринимательства или некоммерческие организации в размере двадцати, на субъектов среднего предпринимательства - в размере двадцати пяти, на субъектов крупного предпринимательства - в размере ста месячных расчетных показателей.

Кроме этого, учитывая, что система налогового учета в значительной степени базируется на данных бухгалтерского учета, то для аудируемого субъекта предусмотрены еще две достаточно универсальные статьи КоАП РК т.е.:

Статья 238. Нарушение законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности физическими и должностными лицами

1. Неисполнение и (или) ненадлежащее исполнение физическими и должностными лицами обязанностей, предусмотренных законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, совершенное в виде:

- 1) уклонения от ведения бухгалтерского учета, не причинившего крупного ущерба;
- 2) составления искаженной финансовой отчетности, сокрытия данных, подлежащих отражению в бухгалтерском учете, а равно уничтожения бухгалтерской документации, не причинивших крупного ущерба;

3) назначения на должность главного бухгалтера публичной организации лица, не имеющего сертификата профессионального бухгалтера, -

влекут штраф в размере ста месячных расчетных показателей.

2. Деяния, предусмотренные частью первой настоящей статьи, совершенные повторно в течение года после наложения административного взыскания, -

влекут штраф в размере двухсот месячных расчетных показателей.

Статья 239. Нарушение законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности юридическим лицом

1. Нарушение законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности юридическим лицом, совершенное в виде:

- 1) уклонения от ведения бухгалтерского учета, если это действие не содержит признаков уголовно наказуемого деяния;
- 2) представления заведомо недостоверной финансовой отчетности, отказа от представления финансовой отчетности, представления с нарушением установленного

срока либо непредставления ее без уважительной причины учредителям (участникам) организаций в соответствии с учредительными документами, уполномоченному органу в области государственной статистики по месту регистрации, органам государственного контроля и надзора в соответствии с их компетенцией, в депозитарий финансовой отчетности;

3) составления искаженной финансовой отчетности, сокрытия данных, подлежащих отражению в бухгалтерском учете, а равно уничтожения бухгалтерской документации;

4) подписания финансовой отчетности главным бухгалтером организации публичного интереса, не являющимся профессиональным бухгалтером, -

влечет штраф на субъектов малого предпринимательства или некоммерческие организации в размере ста, на субъектов среднего предпринимательства - в размере двухсот, на субъектов крупного предпринимательства - в размере пятисот месячных расчетных показателей.

2. Деяние, предусмотренное частью первой настоящей статьи, совершенное повторно в течение года после наложения административного взыскания, -

влечет штраф на субъектов малого предпринимательства или некоммерческие организации в размере двухсот, на субъектов среднего предпринимательства - в размере четырехсот, на субъектов крупного предпринимательства - в размере одной тысячи месячных расчетных показателей.

3. Проведение операций без соответствующего отражения их результатов в бухгалтерском учете финансовыми организациями, специальными финансовыми компаниями, исламскими специальными финансовыми компаниями, микрофинансовыми организациями, инвестиционными фондами и Банком Развития Казахстана -

влечет штраф на юридических лиц в размере двадцати процентов от суммы, которая не была учтена, но не менее ста и не более четырех тысяч месячных расчетных показателей.

4. Ведение бухгалтерского учета в нарушение требований, установленных законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, и методов (принципов) бухгалтерского учета, приведшее к искажению финансовой отчетности, финансовыми организациями, специальными финансовыми компаниями, исламскими специальными финансовыми компаниями, микрофинансовыми организациями, инвестиционными фондами и Банком Развития Казахстана -

влечет штраф на юридических лиц в размере до пяти процентов от суммы, которая была учтена ненадлежащим образом, но не менее ста и не более четырех тысяч месячных расчетных показателей.

Ответственность за нарушение налогового законодательства предусмотрена специальной главой 16 Кодекса РК об административных правонарушениях от 5 июля 2014 года № 235-V (КоАП РК) в т.ч.:

Статья 276. Отсутствие учетной документации и нарушение ведения налогового учета

1. Отсутствие у налогоплательщика учетной документации и (или) несоблюдение требований по составлению и хранению учетной документации, установленных законодательством Республики Казахстан, -

влекут предупреждение.

2. Действия, предусмотренные частью первой настоящей статьи, совершенные повторно в течение года после наложения административного взыскания, -

влекут штраф на субъектов малого предпринимательства или некоммерческие организации в размере двадцати пяти, на субъектов среднего предпринимательства - в

размере пятидесяти, на субъектов крупного предпринимательства - в размере семидесяти пяти месячных расчетных показателей.

3. Неотражение в учетной документации операций по учету и реализации товаров (работ, услуг) -

влечет штраф на субъектов малого предпринимательства в размере трех, на субъектов среднего предпринимательства - в размере пяти, на субъектов крупного предпринимательства - в размере десяти процентов от стоимости неучтенных товаров (работ, услуг).

Примечание. Под отсутствием у налогоплательщика учетной документации понимается отсутствие бухгалтерской документации и (или) налоговых форм, налоговой учетной политики, иных документов, являющихся основанием для определения объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, а также для исчисления налогового обязательства.

Статья 277. Уклонение от уплаты начисленных (исчисленных) сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет

Уклонение от уплаты начисленных (исчисленных) сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет, совершенное путем осуществления налогоплательщиком взаиморасчетов с третьими лицами при наличии задолженности в период действия распоряжения органа государственных доходов о приостановлении расходных операций по кассе, если это действие не содержит признаков уголовно наказуемого деяния, -

влечет штраф на физических лиц в размере пятнадцати, на субъектов малого предпринимательства или некоммерческие организации - в размере пятнадцати месячных расчетных показателей, на субъектов среднего предпринимательства - в размере тридцати, на субъектов крупного предпринимательства - в размере пятидесяти процентов от суммы произведенных расчетов.

Статья 278. Занижение сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет

1. Занижение сумм налогов и других обязательных платежей в декларации, расчете, заявлении о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, если это действие не содержит признаков уголовно наказуемого деяния, -

влечет штраф на физических лиц в размере десяти месячных расчетных показателей, на частных нотариусов, частных судебных исполнителей, адвокатов, на субъектов малого предпринимательства или некоммерческие организации - в размере пятнадцати, на субъектов среднего предпринимательства - в размере тридцати, на субъектов крупного предпринимательства - в размере пятидесяти процентов от начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет.

2. Занижение налогоплательщиком сумм текущих платежей в расчете, если это действие не содержит признаков уголовно наказуемого деяния, -

влечет штраф на субъектов малого предпринимательства или некоммерческие организации, на субъектов среднего предпринимательства в размере тридцати, на субъектов крупного предпринимательства - в размере пятидесяти процентов от заниженной суммы текущих платежей.

3. Превышение суммы фактически исчисленного корпоративного подоходного налога за налоговый период над суммой исчисленных авансовых платежей в течение налогового периода в размере более двадцати процентов, если это действие не содержит признаков уголовно наказуемого деяния, -

влечет штраф в размере сорока процентов от суммы превышения фактического налога.

Примечания.

1. Для целей части первой настоящей статьи при определении суммы административного взыскания по начисленной сумме налога на добавленную стоимость учитывается сумма переплаты по налогу на добавленную стоимость по лицевому счету налогоплательщика на дату установленного срока уплаты налога на добавленную стоимость за налоговый период.

В случае налоговой проверки более одного налогового периода сумма переплаты по лицевому счету на дату установленного срока уплаты за каждый последующий налоговый период определяется с учетом начисленной и (или) уменьшенной суммы налога на добавленную стоимость за предыдущие налоговые периоды, включенные в данную налоговую проверку.

2. Для целей части первой настоящей статьи в случае, если лицо подлежит административной ответственности за занижение сумм косвенных налогов в заявлении о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, такое лицо не подлежит административной ответственности отдельно за занижение указанных сумм косвенных налогов в декларации по косвенным налогам по импортированным товарам.

3. Для целей части третьей настоящей статьи лицо также подлежит административной ответственности в случае непредставления в течение налогового периода расчетов авансовых платежей по корпоративному подоходному налогу, подлежащих представлению в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан. При этом исчисленная сумма авансовых платежей приравнивается к нулю.

4. Для целей части третьей настоящей статьи при определении превышения не учитывается превышение, образовавшееся в связи с произведенной корректировкой налога на добычу полезных ископаемых в соответствии с пунктом 3 статьи 335 и (или) подпунктом 1) пункта 3 статьи 338 Налогового кодекса Республики Казахстан.

Статья 279. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов

1. Неудержание или неполное удержание налоговым агентом сумм налогов, подлежащих удержанию и (или) перечислению в бюджет, в срок, установленный налоговым законодательством Республики Казахстан, -

влечет штраф на частных нотариусов, частных судебных исполнителей, адвокатов, на субъектов малого предпринимательства или некоммерческие организации в размере двадцати, на субъектов среднего предпринимательства - в размере тридцати, на субъектов крупного предпринимательства - в размере пятидесяти процентов от неудержанной суммы налогов и других обязательных платежей.

2. Неперечисление или неполное перечисление налоговым агентом удержанных сумм налогов, подлежащих перечислению в бюджет, в срок, установленный налоговым законодательством Республики Казахстан, -

влечет штраф на частных нотариусов, частных судебных исполнителей, адвокатов, на субъектов малого предпринимательства или некоммерческие организации в размере пяти, на субъектов среднего предпринимательства - в размере десяти, на субъектов крупного предпринимательства - в размере двадцати месячных расчетных показателей.

Примечание. Лицо не подлежит привлечению к административной ответственности, предусмотренной настоящей статьей, по удержанным (подлежащим удержанию) суммам налогов, выявленным налоговым агентом самостоятельно и указанным в дополнительной налоговой отчетности, при условии их перечисления в бюджет не позднее трех рабочих дней со дня представления дополнительной налоговой отчетности в орган государственных доходов.

Статья 280. Выписка фиктивного счета-фактуры

Выписка налогоплательщиком фиктивного счета-фактуры -

влечет штраф на субъектов малого предпринимательства в размере тридцати пяти месячных расчетных показателей, на субъектов среднего предпринимательства - в размере ста двадцати, на субъектов крупного предпринимательства - в размере двухсот процентов от суммы налога на добавленную стоимость, включенной в счет-фактуру.

Примечание. Фиктивным счетом-фактурой признается счет-фактура, выписанный плательщиком, не состоящим на регистрационном учете по налогу на добавленную стоимость, а равно лицом, фактически не производившим выполнение работ, оказание услуг, отгрузку товаров, и включающий в себя сумму налога на добавленную стоимость.

При этом, если неуплата налогов превышает определенный суммовой уровень, то возможно возникновение ответственности уже в соответствии с нормами Уголовного кодекса Республики Казахстан от 3 июля 2014 года № 226-V т.е.:

Статья 216. Совершение действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров

1. Совершение субъектом частного предпринимательства действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров с целью извлечения имущественной выгоды, причинившее крупный ущерб гражданину, организации или государству, -

наказывается штрафом в размере до трех тысяч месячных расчетных показателей либо исправительными работами в том же размере, либо ограничением свободы на срок до трех лет, либо лишением свободы на тот же срок.

2. Деяние, предусмотренное частью первой настоящей статьи, совершенное:

1) неоднократно;

2) группой лиц по предварительному сговору;

3) на сумму свыше десяти тысяч месячных расчетных показателей;

4) лицом, уполномоченным на выполнение государственных функций, либо приравненным к нему лицом, либо должностным лицом, либо лицом, занимающим ответственную государственную должность, если оно сопряжено с использованием им своего служебного положения;

5) путем использования лжепредприятия, -

наказывается штрафом в размере от трех тысяч до семи тысяч месячных расчетных показателей либо исправительными работами в том же размере, либо ограничением свободы на срок от трех до семи лет, либо лишением свободы на тот же срок, с конфискацией имущества, а в случаях, предусмотренных пунктом 4), с пожизненным лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

3. Деяния, предусмотренные частями первой или второй настоящей статьи, совершенные преступной группой или причинившие особо крупный ущерб, -

наказываются лишением свободы на срок от семи до десяти лет с конфискацией имущества, с пожизненным лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью или без такового.

Статья 241. Нарушение законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности

Уклонение уполномоченного для ведения бухгалтерского учета лица от документирования сведений, предусмотренных законодательством Республики Казахстан,

либо внесение этим лицом в бухгалтерскую документацию заведомо ложной информации о хозяйственной и финансовой деятельности организации, а равно уничтожение бухгалтерской документации до истечения сроков их хранения, причинившие крупный ущерб, -

наказываются штрафом в размере до пятисот месячных расчетных показателей либо исправительными работами в том же размере, либо привлечением к общественным работам на срок до трехсот часов, либо арестом на срок до девяноста суток, с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до пяти лет.

Статья 245. Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций

1. Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций путем непредставления декларации, когда подача декларации является обязательной, либо внесения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и (или) расходах, путем сокрытия других объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в крупном размере, -

наказывается штрафом в размере до двух тысяч месячных расчетных показателей либо исправительными работами в том же размере, либо ограничением свободы на срок до трех лет, либо лишением свободы на тот же срок, с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

2. То же деяние, совершенное:

1) с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров;

2) группой лиц по предварительному сговору, -

наказывается штрафом в размере до пяти тысяч месячных расчетных показателей либо исправительными работами в том же размере, либо ограничением свободы на срок до пяти лет, либо лишением свободы на тот же срок, с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

3. Деяния, предусмотренные частями первой или второй настоящей статьи, совершенные преступной группой либо в особо крупном размере, -

наказываются лишением свободы на срок от шести до десяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

Понятия терминов «ущерб и размер» определены в ст. 3 Уголовного кодекса Республики Казахстан от 3 июля 2014 года № 226-V, при превышении которых ответственность переходит в сферу действия УК РК т.е.:

Крупный ущерб и крупный размер - в статьях:

216 - ущерб, причиненный гражданину на сумму, в одну тысячу раз превышающую месячный расчетный показатель, либо ущерб, причиненный организации или государству на сумму, превышающую двадцать тысяч месячных расчетных показателей;

241 - ущерб, причиненный гражданину на сумму, в сто раз превышающую месячный расчетный показатель, либо ущерб, причиненный организации или государству на сумму, в одну тысячу раз превышающую месячный расчетный показатель;

245 - сумма не поступивших платежей в бюджет, превышающая двадцать тысяч месячных расчетных показателей.

Особо крупный ущерб и особо крупный размер – в статьях:

216 - ущерб, причиненный гражданину на сумму, в пять тысяч раз превышающую месячный расчетный показатель, либо ущерб, причиненный организации или государству на сумму, превышающую пятьдесят тысяч месячных расчетных показателей;

245 - сумма не поступивших платежей в бюджет, превышающая пятьдесят тысяч месячных расчетных показателей;

Алматы, 2015 год