

5.2.3. РЕГИОНАЛЬНАЯ И ОТРАСЛЕВАЯ ЭКОНОМИКА (ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ)

Научная статья

УДК 657.6:339

DOI: 10.53914/issn2071-2243_2023_1_258

Методики применения аналитических процедур при осуществлении налогового контроля

Алла Николаевна Печерская¹, Виктория Борисовна Малицкая^{2✉},
Елена Валериевна Терновых³, Ирина Николаевна Маслова⁴

^{1, 2}Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия

^{3, 4}Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I, Воронеж, Россия

²vmrussian@yandex.ru✉

Аннотация. Рассматриваются теоретические и практические вопросы, касающиеся методики применения аналитических процедур при осуществлении контроля расчетов с бюджетом на разных этапах проверки в зависимости от налоговых рисков. На основе анализа научной литературы и методических материалов сделан вывод, что в настоящее время в опубликованных источниках информации понятие «аналитические процедуры» достаточно полно рассмотрено при описании аспектов аудита и внутреннего контроля, однако работ, направленных на обеспечение информационного взаимодействия налоговых служб и экономических субъектов-налогоплательщиков, а также на повышение результативности внутреннего контроля расчетов с бюджетом на основе использования аналитических процедур, недостаточно. В рамках учетной политики и разработки методических документов большое внимание уделено вопросам более четкого определения налоговой базы, выявлению налоговых рисков, систематизации типичных ошибок, регулированию равномерности налоговой нагрузки по периодам. С этой целью разрабатываются специальные методические документы, учитывающие организационно-технологические и правовые особенности отдельных сфер деятельности хозяйствующих субъектов. Выявлена необходимость соответствия принципов контроля расчетов с бюджетом со стороны налоговых органов с принципами контроля, проводимого хозяйствующими субъектами. Указанная специфика определила необходимость формирования единого концептуального подхода к организации и проведению контроля расчетов с бюджетом на основе аналитических процедур, где ключевой образующей категорией является налоговый риск. Предложен авторский подход использования аналитических процедур в рамках контроля расчетов с бюджетом на разных этапах проверки. Полученные результаты могут быть полезны широкому кругу специалистов, которые связаны с проведением налогового контроля.

Ключевые слова: расчеты с бюджетом, аналитические процедуры, двухуровневая система, налоговые органы, методика, внешний и внутренний контроль

Для цитирования: Печерская А.Н., Малицкая В.Б., Терновых Е.В., Маслова И.Н. Методики применения аналитических процедур при осуществлении налогового контроля // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2023. Т. 16, № 1(76). С. 258–267. https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2023_1_258-267.

5.2.3. REGIONAL AND SECTORAL ECONOMICS (ECONOMIC SCIENCES)

Original article

Analytical procedures application practices in the course of tax control implementation

Alla N. Pecherskaya¹, Victoria B. Malitskaya^{2✉}, Elena V. Ternovyykh³, Irina N. Maslova⁴

^{1, 2}Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

^{3, 4}Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Voronezh, Russia

²vmrussian@yandex.ru✉

Abstract. Theoretical and practical issues concerning the methodology of applying analytical procedures in the control of settlements with the budget at different stages of the audit, depending on tax risks, are considered. Based on the analysis of scientific literature and methodological materials, it is concluded that currently in the published sources of information, the concept of "analytical procedures" is sufficiently fully considered when describing aspects of audit and internal control, however, works aimed at ensuring information interaction between tax services and economic entities-taxpayers, as well as improving the effectiveness of internal control of settlements with a budget based on the use of analytical procedures is not enough. Within the framework of accounting policy and the development of methodological documents, much attention is paid to the issues of a clearer definition of the tax base, identification of tax risks, systematization of typical errors, regulation of the uniformity of the tax burden by period. For this purpose, special methodological documents are being developed that take into account the organizational, technological and legal features of individual spheres of activity of economic entities. The necessity of compliance of the principles of control of settlements with the budget by the tax authorities with the principles of control carried out by economic entities is revealed. This specificity has determined the need to form a unified

conceptual approach to the organization and control of settlements with the budget based on analytical procedures, where the key forming category is tax risk. The author's approach to the use of analytical procedures in the control of calculations with the budget at different stages of verification is proposed. The results obtained can be useful to a wide range of specialists who are associated with tax control.

Keywords: control over tax liabilities, analytical procedures, two-tier system, tax authorities, methodology, external and internal control

For citation: Pecherskaya A.N., Malitskaya V.B., Ternovykh E.V., Maslova I.N. Analytical procedures application practices in the course of tax control implementation. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2023;16(1):258-267. (In Russ.). https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2023_1_258-267.

В настоящее время налоговые органы уделяют все большее внимание совершенствованию методов и организации контроля с учетом возможностей, которые открывают новые информационные технологии, коммуникационные системы и общая цифровизация экономики.

Важным условием успешной реализации предлагаемых мер по совершенствованию налогового контроля становится готовность экономических субъектов к сотрудничеству в рамках новых методов организации контрольного процесса, которые разрабатывают налоговые органы. В сложившейся ситуации одним из основных направлений совершенствования налогового контроля становится гармонизация методических подходов, методов и организации контрольного процесса налоговых органов (внешний контроль) и внутреннего налогового контроля экономических субъектов на основе широкого использования аналитических процедур, риск-ориентированного подхода к контролю, что позволит полнее учитывать налоговые риски на всех стадиях процесса. Это будет способствовать решению проблемы формирования единой технологии контроля расчетов с бюджетом, отражающей специфику организации-налогоплательщика и учитывающей современные требования государства к налогообложению в конкретной отрасли экономики. Использование в практике налогообложения унифицированных технологий, методик и аналитических процедур позволит обеспечить равномерность поступлений средств в бюджет и повысит финансовую устойчивость экономических субъектов.

Анализ научной литературы и методических материалов позволяет сделать вывод, что в настоящее время недостаточно работ, направленных на обеспечение информационного взаимодействия налоговых служб и экономических субъектов-налогоплательщиков, а также на повышение результативности внутреннего контроля расчетов с бюджетом на основе использования аналитических процедур.

Определяя контроль как процесс, А.К. Казанцев [3] достаточно четко выделяет его направленность, связанную с поиском причин и методов устранения, отклонением от плановых заданий, нормативов, стандартов, возникающих в ходе деятельности организаций.

Однако в рассматриваемом определении отсутствуют инструменты процесса контроля, способствующие достижению целей, что делает, на наш взгляд, исследуемое понятие недостаточно полным и ясным. По нашему мнению, в него следовало бы добавить инструменты, свойственные процессу контроля, которыми являются наблюдение, планирование и мониторинг целей, поставленных перед объектом управления.

Е.С. Халяпина [10] представляет контроль как эволюционирующий вместе с развитием общественных отношений элемент системы. Автор достаточно точно выделяет понятие контроля в современных условиях развития общества, учитывая его эволюцию. Тем не менее в определении Е.С. Халяпиной отсутствует сущность самого контроля как процесса или системы в целом, либо системы, частью которой, по мнению автора, является контроль.

Определенный интерес при раскрытии понятия контроля представляют работы зарубежных исследователей. Так, М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури рассматривают контроль как «одну из функций менеджмента, обеспечивающую постоянный процесс достижения целей организации путем своевременного обнаружения возникающих в

ходе производственно-хозяйственной деятельности объектов управления проблем и изменений внешней среды» [5].

При осуществлении налогового контроля широкое применение находят аналитические процедуры (АП), которые в настоящее время стали одной из важнейших составляющих контроля расчетов с бюджетом, осуществляемого как со стороны налоговых органов, так и со стороны хозяйствующих субъектов. Однако трактовка понятия «аналитические процедуры», методика их проведения, объекты контроля недостаточно конкретизированы.

Наиболее полное определение аналитических процедур, по нашему мнению, представлено в Международном стандарте аудита (МСА 520) «Аналитические процедуры»: «Термин «аналитические процедуры» означает оценку финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями» [4].

Зарубежные авторы, например Э.А. Аренс, Дж. К. Лообек считают, что «аналитические процедуры (аналитические тесты) представляют собой оценку финансовой информации на основе изучения вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными, в том числе сравнения сумм с ожидаемыми суммами, которые определил аудитор» [1, с. 121].

А.Д. Шеремет и В.П. Суйц отмечают, что «аналитические процедуры, представляющие собой один из видов аудиторских процедур по существу, – это выявление, анализ и оценка соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта» [11, с. 144].

Н.А. Казакова характеризует аналитические процедуры как «анализ показателей для обоснования определенных управленческих решений или формулирования профессионального суждения на основе оценки показателей, выявления взаимосвязей и тенденций с использованием финансовой и нефинансовой информации с допущением о наличии причинно-следственной связи между анализируемыми явлениями или фактами хозяйственной жизни» [2].

Подводя итог вышесказанному, можно сделать вывод, что понятие «аналитические процедуры» достаточно полно рассмотрено в современной литературе при анализе аспектов аудита и внутреннего контроля, однако работ, направленных на обеспечение информационного взаимодействия налоговых служб и экономических субъектов-налогоплательщиков, а также на повышение результативности внутреннего контроля расчетов с бюджетом на основе использования аналитических процедур, недостаточно.

Использование одинаковых показателей при планировании проверок с применением аналитических процедур со стороны государства, а также аудите и налоговом планировании со стороны хозяйствующих субъектов определяет необходимость разработки методики контроля расчетов с бюджетом, что особенно актуально в настоящее время. В экономической литературе приводятся научно-методические положения по формированию и реализации аналитических процедур, позволяющих совершенствовать методологию контроля расчетов с бюджетом. В частности, заслуживают внимания методические положения и рекомендации по совершенствованию техники реализации аналитических процедур при осуществлении контроля расчетов с бюджетом на этапах проведения и завершения проверки. Предложенные А.Н. Печерской процедуры и показатели, а также методика применимы при государственном контроле, аудите, а также внутреннем контроле, что позволяет обеспечить единообразный подход при проведении проверок [8, 9].

Как известно, налоговый контроль осуществляется в целях своевременности наполнения бюджетов разного уровня, повышения налоговой дисциплины, исключения нарушений налогового законодательства, что позволяет в его составе выделить контроль расчетов с бюджетом. Несмотря на полноту раскрытия понятия «контроль» в различных источниках, в современных условиях возникает необходимость его расширения и углуб-

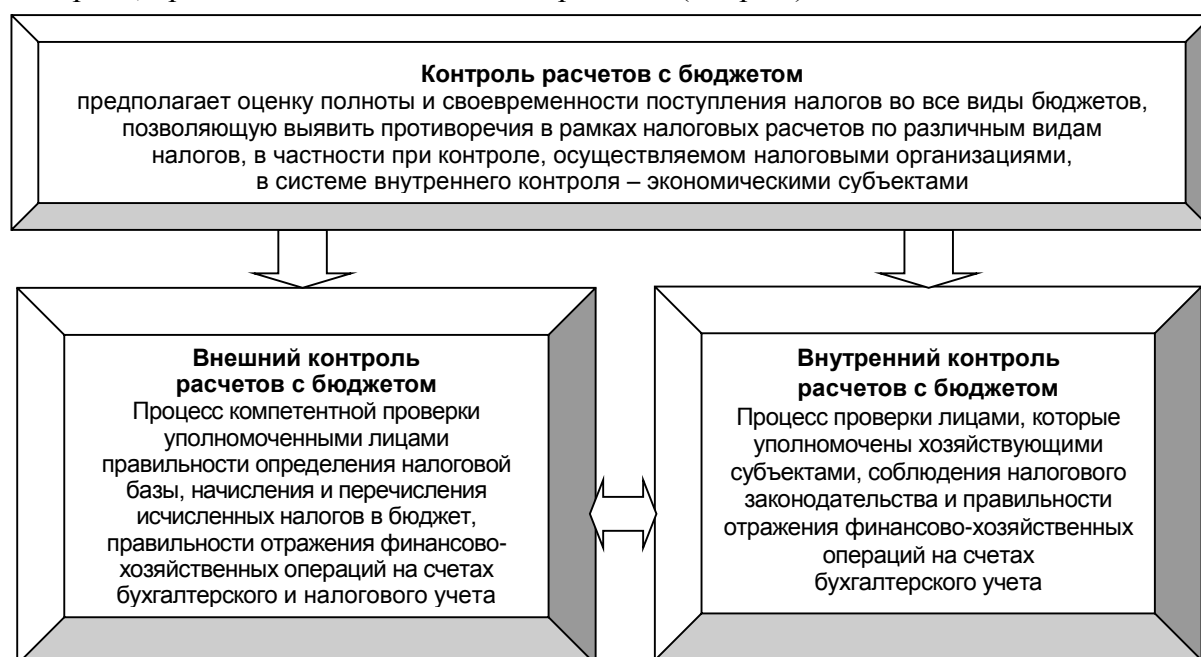
ления в связи с развитием и изменениями структур экономических субъектов, усложнением финансовых операций. Контроль расчетов с бюджетом предполагает оценку полноты и своевременности поступления налогов во все виды бюджетов, позволяющую выявить противоречия в рамках налоговых расчетов по различным видам налогов, в частности при контроле, осуществляемом налоговыми органами, и в системе внутреннего контроля – экономическими субъектами.

В концептуальном подходе авторов статьи организация учета расчетов с бюджетом рассматривается с точки зрения:

- правильности исчисления налогов, подлежащих уплате в бюджет;
- точности определения налогооблагаемой базы;
- контроля за достоверностью первичных и иных документов организации, являющихся основанием для расчета налогов;
- составления и представления налоговой отчетности;
- недопущения просроченной задолженности по налогам и сборам;
- формирования достоверной системы учета о состоянии расчетов с бюджетом посредством контроля правильности отражения в бухгалтерском учете сумм начисленных налогов;
- своевременности сверки расчетов с налоговыми органами, подтверждающей сальдо расчетов.

Несмотря на то что внутренний контроль расчетов с бюджетом ориентирован на минимизацию налоговых рисков для организаций-налогоплательщиков, а контроль со стороны налоговых органов – на обеспечение бюджетов разных уровней, формирование и соблюдение налоговой дисциплины налогоплательщиков, налоговый контроль осуществляется в рамках правового поля, что интегрирует интересы и тех, и других с целью устранения и предупреждения нарушений налогового законодательства, и, как следствие, обуславливает комплексный подход к контролю расчетов с бюджетом.

Таким образом, можно говорить о необходимости формирования теоретико-методической базы двухуровневой системы контроля расчетов с бюджетом: внутреннего контроля, осуществляемого хозяйствующими субъектами, и налогового (внешнего) контроля, производимого налоговыми органами (см. рис.).



Двухуровневая система контроля расчетов с бюджетом

Источник: составлено авторами.

Под внешним контролем расчетов с бюджетом понимается процесс компетентной проверки уполномоченными лицами правильности определения налогооблагаемой базы, начисления и перечисления начисленных налогов в бюджет, правильности отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухгалтерского и налогового учета. Под внутренним контролем расчетов с бюджетом понимается процесс проверки лицами, которые уполномочены хозяйствующими субъектами, соблюдения налогового законодательства и правильности отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Практическая реализация двухуровневой системы контроля расчетов с бюджетом позволяет выявить проблему отсутствия алгоритма применения АП, направленных на обнаружение налоговых рисков организаций-налогоплательщиков.

Специфика аналитических процедур в системе налогового контроля, по мнению авторов, представляет собой оценку показателей и коэффициентов организаций-налогоплательщиков посредством рассмотрения их изменения в динамике, логической и информационной взаимосвязи. АП являются составной частью контроля расчетов с бюджетом, основанной на системе сбора, подготовки, синхронизации и обработки информации. При проведении внутреннего контроля расчетов с бюджетом и в некоторых случаях внешнего контроля (выездных налоговых проверок) используется информация, содержащаяся в бухгалтерской, налоговой отчетности, налоговых и бухгалтерских регистрах, счетах бухгалтерского и налогового учета с использованием подтверждающих первичных документов [7]. Аналитические процедуры позволяют выбрать приоритетные направления проверки в целях обнаружения искажений налоговой и бухгалтерской отчетности, выявления нарушений законодательства, полноты и правильности расчетов с бюджетом, а также сокращает время проведения проверки. В целях повышения результативности взаимодействия налоговых органов и хозяйствующих субъектов в системе налогового администрирования необходимы глобальные изменения, которые, в свою очередь, способны обеспечить единообразие подходов к контролю расчетов с бюджетом. Необходимо, чтобы принципы контроля расчетов с бюджетом со стороны налоговых органов были согласованы с принципами контроля, проводимого хозяйствующими субъектами. Указанная специфика определила необходимость формирования единого концептуального подхода к организации и проведению контроля расчетов с бюджетом на основе аналитических процедур, где ключевой образующей категорией является налоговый риск.

Сформулирован авторский подход к использованию аналитических процедур в рамках контроля расчетов с бюджетом на разных этапах проверки (табл. 1).

Так, предлагается выделять следующие аналитические процедуры:

- АП1. Сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности (например, выявление отклонений между выручкой в финансовой отчетности и доходами в налоговой отчетности, выявление отклонений между суммами внереализационных расходов в виде безнадежных долгов (дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности) по данным налогового учета и бухгалтерской отчетности и др.);
- АП2. Сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с аналогичными за предыдущие периоды;
- АП3. Применение показателей-индикаторов (табл. 2);
- АП4. Сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности, заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями;
- АП5. Сопоставление финансовой и нефинансовой информации контрагентов проверяемого лица на предмет реальности поставки товара, выполнения работ, услуг (например, соотношение количества сотрудников, необходимых для выполнения работ, и фонда оплаты труда, соотношение количества сотрудников и выручки и др.);
- АП6. Применение различных моделей оценки финансового состояния организации;
- АП7. План-факторный анализ;
- АП8. Сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с остатками на счетах бухгалтерского и налогового учета;

- АП9. Анализ соответствия данных первичного учета и сальдо счетов бухгалтерского и налогового учета;

- АП10. Сопоставление финансовой и нефинансовой информации проверяемого лица на предмет соответствия расходов их количественному значению (например, выявление отклонений между сведениями, содержащимися в инвентаризационной описи по объектам нефинансовых активов, с остатками на 41 счете бухгалтерского учета; выявление отклонений между сведениями, содержащимися в товарном балансе (приход, расход) и остатками на начало и конец периода 41 счета бухгалтерского учета);

- АП11. Сопоставление финансовой информации с учетной политикой проверяемого лица (сравнение сведений, отраженных в учетной политике для целей налогового учета «использование права применения амортизационной премии» и строки «расходы на капитальные вложения» в соответствии с абзацем вторым п. 9 ст. 258 Налогового кодекса Российской Федерации [6], сравнение доли прибыли по обособленным подразделениям в учетной политике для целей налогового учета и суммы ежемесячных авансовых платежей по обособленным подразделениям декларации по налогу на прибыль).

В рамках разработки авторского подхода к контролю расчетов с бюджетом все аналитические процедуры разбиты на следующие группы в зависимости от рисков:

1) оценка рисков недостаточности контроля:

- при планировании налоговой проверки рекомендуется использовать аналитические процедуры АП1–АП3 в связи с большим объемом анализируемых операций при недостаточном доступе к информации (фактически проверяющий имеет доступ к налоговой и финансовой отчетности, информации из таких открытых источников, как Интернет, аудиторское заключение, коммерческие информационные ресурсы, например, КОНТУР.ФОКУС, СПАРК);

- в ходе проведения налоговой проверки и при наличии прогнозных данных будут полезны аналитические процедуры АП3, АП7–АП9;

- на завершающей стадии налоговой проверки проверяющий может изучить данные финансовой и налоговой отчетности с учетом выявленных ошибок посредством применения аналитических процедур АП1–АП3;

2) оценка рисков, связанных с применением схем уклонения от налогообложения. Искажение сведений об операциях возможно при отражении в учете ложных фактов (не имевших место в действительности, искажении отдельных показателей сделки) или сокрытии (неотражении, занижении) фактов хозяйственной деятельности. Положения ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации направлены на недопущение получения необоснованной налоговой выгоды путем использования организаций, не осуществляющих реальную финансово-хозяйственную деятельность, и противодействие злоупотреблениям в налоговой сфере. Применение следующих аналитических процедур способствует выявлению данных обстоятельств, снижению трудозатрат при проведении проверки:

- при планировании налоговой проверки – АП3–АП5;

- в ходе проведения проверки – АП3, АП5, АП10;

- на завершающей стадии проверки – АП3, АП4;

3) оценка риска неэффективности применяемой налоговой политики. В целях налоговой оптимизации применение аналитических процедур способствует повышению уровня налогового планирования, достижению желаемых показателей налоговой нагрузки, а именно:

- при планировании налоговой проверки – АП3, АП4;

- в ходе проведения проверки – АП11;

- на завершающей стадии проверки – АП4;

4) оценка рисков, связанных с неплатежеспособностью и угрозой банкротства. В целях выявления и устранения причин возникновения рисков несостоятельности хозяйствующего субъекта, поддержания платежеспособности организации предлагается использовать при планировании проверки и на ее завершающем этапе АП3, АП6.

Таблица 1. Использование аналитических процедур в рамках контроля расчетов с бюджетом на разных этапах проверки в зависимости от налоговых рисков

Налоговые риски	Применение аналитических процедур при планировании налоговой проверки	Применение аналитических процедур в ходе проведения налоговой проверки	Применение аналитических процедур на завершающей стадии налоговой проверки с учетом выявленных ошибок
Оценка рисков недостаточности контроля	<ul style="list-style-type: none"> - сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности (например, выявление отклонений между выручкой в финансовой отчетности и доходами в налоговой отчетности, выявление отклонений между суммами внебюджетных расходов в виде безнадежных долгов (дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности) по данным налогового учета и бухгалтерской отчетности и др.) (АП1); - сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с аналогичными за предыдущие периоды (АП2); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2) 	<ul style="list-style-type: none"> - план-факторный анализ (АП7); - сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с остатками на счетах бухгалтерского и налогового учета (АП8) (рис. 5); - анализ соответствия данных первичного учета и салдо счетов бухгалтерского и налогового учета (АП9); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2) 	<ul style="list-style-type: none"> - сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности (АП1); - сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с предыдущий период (АП2); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)
Оценка рисков, связанных с применением схем уклонения от налогообложения	<ul style="list-style-type: none"> - сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности; заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4); - сопоставление финансовой и нефинансовой информации контрагентов проверяемого лица на предмет реальности поставки товара, выполнения работ, услуг (например, соотношение количества сотрудников, необходимых для выполнения работ, и фонда оплаты труда, соотношение количества сотрудников и выручки и др.) (АП5); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2) 	<ul style="list-style-type: none"> - сопоставление финансовой и нефинансовой информации проверяемого лица на предмет соответствия расходов их количественному значению (например, выявление отклонений между сведениями, содержащимися в инвентаризационной описи по объектам нефинансовых активов, с остатками на 41 счете бухгалтерского учета; выявление отклонений между сведениями, содержащимися в товарном балансе (приход, расход) и остатками на начало и конец периода 41 счета бухгалтерского учета) (АП10); - сопоставление финансовой и нефинансовой информации контрагентов проверяемого лица на предмет реальности поставки товара, выполнения работ, услуг (АП5); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2) 	<ul style="list-style-type: none"> - сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности; заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)
Оценка риска неэффективности применяемой налоговой политики	<ul style="list-style-type: none"> - сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности; заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2) 	<ul style="list-style-type: none"> - сопоставление финансовой информации с учетной политической проверяемого лица (сравнение сведений, отраженных в учетной политике для целей налогового учета «использование права применения амортизационной премии» и строки «расходы на капитальные вложения в соответствии с абзацем вторым пункта 9 статьи 258 Налогового кодекса Российской Федерации», счетами 01, 02 бухгалтерского учета; сравнение доли прибыли по обособленным подразделениям в учетной политике для целей налогового учета и суммы ежемесячных авансовых платежей по обособленным подразделениям декларации по налогу на прибыль) (АП11) 	<ul style="list-style-type: none"> - сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности; заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4)
Оценка рисков, связанных с неплатежеспособностью и угрозой банкротства	<ul style="list-style-type: none"> - применение различных моделей оценки финансового состояния организации (АП6); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2) 	<p>Не рассматриваются</p>	<ul style="list-style-type: none"> - применение различных моделей оценки финансового состояния организации (АП6); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)

Источник: составлено авторами.

Таблица 1. Использование аналитических процедур в рамках контроля расчетов с бюджетом на разных этапах проверки в зависимости от налоговых рисков

Налоговые риски	Применение аналитических процедур при планировании налоговой проверки	Применение аналитических процедур в ходе проведения налоговой проверки	Применение аналитических процедур на завершающей стадии налоговой проверки с учетом выявленных ошибок
Оценка рисков недостаточности контроля	<ul style="list-style-type: none"> - сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности (например, выявление отклонений между выручкой в финансовой отчетности и доходами в налоговой отчетности, выявление отклонений между суммами внебюджетных расходов в виде безнадежных долгов (дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности) по данным налогового учета и бухгалтерской отчетности и др.) (АП1); - сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с аналогичными за предыдущие периоды (АП2); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2) 	<ul style="list-style-type: none"> - план-факторный анализ (АП7); - сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с остатками на счетах бухгалтерского и налогового учета (АП8) (рис. 5); - анализ соответствия данных первичного учета и сальдо счетов бухгалтерского и налогового учета (АП9); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2) 	<ul style="list-style-type: none"> - сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности (АП1); - сопоставление показателей финансовой и налоговой отчетности с аналогичными за предыдущий период (АП2); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)
Оценка рисков, связанных с применением схем уклонения от налогообложения	<ul style="list-style-type: none"> - сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности, заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4); - сопоставление финансовой и нефинансовой информации контрагентов проверяемого лица на предмет реальности поставки товара, выполнения работ, услуг (например, соотношение количества сотрудников, необходимых для выполнения работ, и фонда оплаты труда, соотношение количества сотрудников и выручки и др.) (АП5); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2) 	<ul style="list-style-type: none"> - сопоставление финансовой и нефинансовой информации проверяемого лица на предмет соответствия расходов их количественному значению (например, выявление отклонений между сведениями, содержащимися в инвентаризационной описи по объектам нефинансовых активов, с остатками на 41 счете бухгалтерского учета; выявление отклонений между сведениями, содержащимися в товарном балансе (приход, расход) и остатками на начало и конец периода 41 счета бухгалтерского учета) (АП10); - сопоставление финансовой и нефинансовой информации контрагентов проверяемого лица на предмет реальности поставки товара, выполнения работ, услуг (АП5); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2) 	<ul style="list-style-type: none"> - сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности, заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)
Оценка риска неэффективности применяемой налоговой политики	<ul style="list-style-type: none"> - сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности, заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2) 	<ul style="list-style-type: none"> - сопоставление финансовой информации с учетной политической проверяемого лица (сравнение сведений, отраженных в учетной политике для целей налогового учета «использование права применения амортизационной премии» и строки «расходы на капитальные вложения в соответствии с абзацем вторым п. 9 ст. 258 Налогового кодекса Российской Федерации», счетами 01, 02 бухгалтерского учета; сравнение доли прибыли по обособленным подразделениям в учетной политике для целей налогового учета и суммы ежемесячных авансовых платежей по обособленным подразделениям декларации по налогу на прибыль) (АП11) 	<ul style="list-style-type: none"> - сравнение показателей (например, налоговой нагрузки, рентабельности, заработной платы, доли вычетов и др.) со среднеотраслевыми значениями (АП4)
Оценка рисков, связанных с неплатежеспособностью и угрозой банкротства	<ul style="list-style-type: none"> - применение различных моделей оценки финансового состояния организации (АП6); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2) 	<p>Не рассчитываются</p>	<ul style="list-style-type: none"> - применение различных моделей оценки финансового состояния организации (АП6); - применение показателей-индикаторов (АП3) (табл. 2)

Источник: составлено авторами.

Для противодействия налоговым рискам эффективная система контроля расчетов с бюджетом должна включать различные виды аналитических процедур, которые классифицируются в зависимости:

- от видов проверяемой отчетности (отдельная отчетность, консолидированная отчетность, налоговая отчетность и др.);
- стадий применения (использования) (планирование, проведение проверки, завершающая стадия);
- способа осуществления (простое сравнение, комплексный анализ с применением коэффициентов, с применением сложных статистических методов);
- области применения и т. д.

Отличительной особенностью предложенного авторами подхода использования аналитических процедур на различных стадиях контроля расчетов с бюджетом является его нацеленность на выявление и оценку налоговых рисков, что обеспечивает унификацию и согласованность применяемых процедур как при внутреннем контроле, так и при проведении налоговых проверок.

Список источников

1. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит; пер. с англ. Москва: Финансы и статистика, 1995. 558 с.
2. Казакова Н.А. Аналитические процедуры: опыт использования в аудите и анализе хозяйственной деятельности // Вестник Финансового университета. 2017. № 2. С. 113–120. DOI: 10.26794/2587-5671-2017-21-2-113-120.
3. Казанцев А.К. Общий менеджмент: учебное пособие. Москва: ИНФРА-М, 2001. 251 с.
4. Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 09.01.2019 № 2н [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=116594-mezhdunarodnyi_standart_audita_520_analiticheskie_protседury (дата обращения: 18.08.2022).
5. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. 3-е изд.; пер. с англ. Москва: И.Д. Вильямс, 2012. 672 с.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 02.05.2022).
7. О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок (в ред. от 13.02.2020): Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 16 июля 2013 г. № АС-4-2/12705@ [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.gov.ru/m77/about_fts/docs/4211240/ (дата обращения: 15.08.2022).
8. Печерская А.Н. Методические аспекты использования аналитических процедур при осуществлении контроля расчетов с бюджетом на этапе планирования проверки // Аудит и финансовый анализ. 2016. № 6. С. 189–193.
9. Печерская А.Н. Особенности использования аналитических процедур на этапах проведения и завершения проверки // Экономика и предпринимательство. 2017. № 4 (ч. 1). С. 781–793.
10. Халыпина Е.С. Генезис понятия «контроль» // Экономика и предпринимательство. 2015. № 2(55). С. 541–543.
11. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. 5-е изд., доп. и перераб. Москва: ИНФРА-М, 2006. 448 с.

References

1. Arens A.A., Loebbecke J.K. Auditing. An Integrated Approach; translated from English. Moscow: Finance and Statistic; 1995. 558 p. (In Russ.).
2. Kazakova N.A. Analiticheskie protsedury: opyt ispol'zovaniya v audite i analize khozyaistvennoj deyatel'nosti [The use of analytical procedures in audit and assessment of economic activities]. *Vestnik Finansovogo universiteta = Bulletin of the Financial University*. 2017;2:113-120. DOI: 10.26794/2587-5671-2017-21-2-113-120. (In Russ.).
3. Kazantsev A.K. Obschij menedjment: uchebnoe posobie [General management: study guide]. Moscow: INFRA-M Press; 2001. 251 p. (In Russ.).
4. Mezhdunarodnyj standart audita 520 "Analiticheskie protsedury" [International Standard on Auditing 520 "Analytical procedures"]: prikaz Minfina Rossii ot 09.01.2019 № 2n. [Order of the Ministry of Finance of the RF of 09.01.2019 No. 2n]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=116594-mezhdunarodnyi_standart_audita_520_analiticheskie_protседury. (In Russ.).
5. Meskon M.H., Albert M., Khedouri F. Management: 3-e izd. [Management: 3rd edition]. Moscow: I.D. Williams Publishing House; 2012. 672 p. (In Russ.).
6. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federatsii (chast' vtoraya) ot 05.08.2000 № 117-FZ [Tax Code of the Russian Federation (Part Two) of 05.08.2000 No. 117-FZ] URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/. (In Russ.).
7. O rekomendatsiyakh po provedeniyu kameral'nykh proverok: Pis'mo FNS Rossii ot 16.07.2013 № AS-4-2/12705@ [On recommendation for conducting in-house tax audits: Letter of the Federal Tax Service of Russia of July 16, 2013 No. AS-4-2/12705@]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/4211240/. (In Russ.).
8. Pecherskaya A.N. Metodicheskie aspekty ispol'zovaniya analiticheskikh protsedur pri osushchestvlenii kontrolya raschetov s byudzhetom na etape planirovaniya proverki [Methodological aspects of the use of analytical procedures in the control of tax liabilities at the planning stage of audit]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*. 2016;6:189-193. (In Russ.).
9. Pecherskaya A.N. Osobennosti ispol'zovaniya analyticheskikh protsedur na etapakh provedeniya i zaversheniya proverki [Special aspects of the use of analytical procedures at the stages of conducting and completing the audit]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economy and Entrepreneurship*. 2017;4(1):781-793. (In Russ.).
10. Khalyapina E.S. Genezis ponyatiya "control" [Genesis of the concept of "control"]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economy and Entrepreneurship*. 2015;2(55):541-543. (In Russ.).
11. Sheremet A.D. Audit: uchebnik. 2-e izd., dopolnennoe i pererabotannoe [Audit: textbook. 3rd edition, revised and enlarged]. Moscow: INFRA-M Press; 2006. 448 p. (In Russ.).

Информация об авторах

A.N. Печерская – кандидат экономических наук, доцент базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», frau-pan@yandex.ru.

V.B. Малицкая – доктор экономических наук, профессор базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», vmrussian@yandex.ru.

E.V. Терновых – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», evled@yandex.ru.

I.N. Маслова – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», irimslv@mail.ru.

Information about the authors

A.N. Pecherskaya, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Financial Control, Analysis and Audit of the Office of the Controller General of Moscow, Plekhanov Russian University of Economics, frau-pan@yandex.ru.

V.B. Malitskaya, Doctor of Economic Sciences, Professor, the Dept. of Financial Control, Analysis and Audit of the Office of the Controller General of Moscow, Plekhanov Russian University of Economics, vmrussian@yandex.ru.

E.V. Ternovykh, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Finance and Credit, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, evled@yandex.ru.

I.N. Maslova, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Finance and Credit of the Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, irimslv@mail.ru.

Статья поступила в редакцию 09.12.2022; одобрена после рецензирования 16.01.2023; принята к публикации 23.01.2023.

The article was submitted 09.12.2022; approved after reviewing 16.01.2023; accepted for publication 23.01.2023.

© Печерская А.Н., Малицкая В.Б., Терновых Е.В., Маслова И.Н., 2023