

УДК 657.1.012:336.2:378

Актуальные вопросы качества учетной информации и результативности внутреннего контроля налоговых показателей в Вузе**Ермишина О.Ф.**Старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита
Ульяновского государственного университета

В статье представлена оценка результативности внутреннего контроля налоговых показателей, которая необходима для выявления запланированных результатов и может осуществляться путем использования экономико-математических и статистических методов. Рекомендовано при детальной оценке расчета налоговых показателей использовать оценочные тесты. Состав тестов, предельные размеры оценок учетной информации и их расчет должен осуществляться экспертной группой.

Ключевые слова: налоговые показатели, критерий среднего выигрыша, метод последовательных уступок, оценка результативности внутреннего контроля налоговых показателей.

Эффективность управления государственным бюджетным учреждением высшего образования (далее – ГБУ ВО) зависит от качества учетной информации формируемой в системе учета и контроля, стратегии развития, финансовой политики, совокупность которых направлена на улучшение финансового положения. Достоверный учет и надлежащий внутренний контроль являются основными составляющими финансовой политики ГБУ ВО.

Развитие ГБУ ВО зависит не только от механизма государственного финансового регулирования его деятельности, но и от достоверно разработанных инструментов управления, на основе которых разрабатываются и принимаются различные виды управленческих решений.

Государственные бюджетные учреждения высшего образования имеют сложную систему управления из-за территориальной разрозненности филиалов, большого количества структурных подразделений, различных источников финансирования [1]. Это накладывает определенный отпечаток на формирование информации, эффективное формирование которой позволит оптимизировать налоговую нагрузку при принятии результативных управленческих решений.

Налоговые показатели – это совокупность данных по налогооблагаемым показателям, налоговым базам и размерам (суммам) налогов, которые предо-

ставляют необходимую релевантную информацию в учетном процессе и внутреннем контроле [2].

Формирование налоговых показателей осуществляется в учетной системе, которая представляет собой совокупность учетных процессов в ГБУ ВО и представлена данными бухгалтерского (финансового), налогового и управленческого учетов.

Нестабильность налогового законодательства требует предельного внимания ГБУ ВО к налоговым показателям, которые являются причиной риска наступления «непреднамеренных» ошибок. Выявление и снижение потерь, возникающих в результате налоговых рисков, возможно только при функционировании надлежащей системы внутреннего контроля.

Надлежащий и своевременный контроль за налоговыми рисками влияет на эффективность деятельности ГБУ ВО, который позволяет рационально организовать не только налоговый учет но и учетный процесс в целом, оптимизировать финансовые потоки, управлять затратами и прибылью, воздействовать на финансовую устойчивость и ликвидность.

Для эффективного внутреннего контроля налоговых показателей необходимо разрабатывать инструменты его осуществления, а также иметь систему оценки качества информации по налоговым показателям и результативности внутреннего контроля ГБУ ВО.

Оценку работы отдела внутреннего контроля целесообразно осуществлять с применением экономи-

ко-математических и статистических методов. Для этого по принципу рациональности строится математическая модель, позволяющая определить качество и корректность контрольных процедур, а также результативность работы этого отдела.

Как известно, основными критериями качества расчета налоговых показателей и решения задач, поставленных перед отделом внутреннего контроля, является количество обнаруженных отклонений (или же вероятность пропуска отклонений) от достоверного отражения данных при их расчете, а также потенциальный ущерб, который может быть нанесен при не выявлении отклонений. При этом комплексная оценка определяется как математическое ожидание отклонений по всем возможным вариантам, критерием качества проверки, как правило, является критерий среднего выигрыша, наиболее часто применяющийся в неопределенных ситуациях.

Критерий среднего выигрыша предполагает задание вероятностей состояний обстановки d_i .

Эффективность системы оценки качества внутреннего контроля в ГБУ ВО будет оценена как среднее ожидаемое значение оценки эффективности отдельных участков учетной работы:

$$M(X) = \sum_{i=1}^n x_i p_i,$$

где $M(X)$ – математическое ожидание эффективности системы оценок внутреннего контроля;

X – эффективность системы оценок внутреннего контроля;

x_i – величина отклонений налоговых показателей от плановых значений в различных ситуациях;

n – это общее количество ситуаций, в которых возможны отклонения;

i – номер каждой ситуации от 1 до n .

p_i – вероятность отклонений налоговых показателей (i от 1 до n).

Таким образом, критерий среднего выигрыша, как он традиционно обозначается в управленческих задачах, по своему содержанию представляет собой критерий средних потерь.

Несмотря на наглядность данного критерия при оценке внутреннего контроля налоговых показателей, использование его на практике сопряжено с рядом затруднений, основными из которых являются следующие:

– субъективный характер вероятностей, оценок которые можно получить только с помощью налоговых экспертиз;

– субъективный характер ситуаций, связанных с возможными налоговыми потерями и рисками.

Для повышения объективности количественных оценок можно воспользоваться рекомендациями известной управленческой концепции сбалансированных показателей, которая достаточно хорошо зарекомендовала себя на практике. Известно, что основными проекциями, или направлениями, пла-

нирования в системе сбалансированных налоговых показателей являются:

- проекция налоговых показателей;
- проекция клиентуры (численность и качество абитуриентов и распределение их по направлениям подготовки, обеспечиваемым ГБУ ВО);
- проекция кадров (подготовка научно-педагогических кадров для работы в ГБУ ВО);
- проекция развития (соответствие номенклатуры специальностей ГБУ ВО и количества выпускников потребностям социально-экономической системы региона).

Обращает на себя внимание, что подобный формальный подход к оценке качества проверки без учета содержательного аспекта деятельности проверяемой организации отрицательно влияет на затраты, связанные с реализацией контрольных процедур.

Методики планирования эксперимента наподобие пассивного эксперимента Вальда сложны в реализации, и их результат во многом определяется субъективным заданием доверительных вероятностей, причем планы проверки составляются главным образом, исходя из предположения о нормальном распределении отклонений по всему многообразию хозяйственных операций, в том числе и операций, непосредственно влияющих на финансовые результаты деятельности организации.

Предложено на этапе планирования проверки отбирать документы, в которых отражается информация налогового характера в соответствии с модифицированным оценочным методом формирования выборки. Основная особенность предложенной модификации заключается в следующем.

На этапе планирования проверки налоговых показателей выявляются учетные счета, информация с которых влияет на формирование налоговой базы. Следует отметить, что нет данных о законе распределения, в соответствии с которым те или иные записи на счетах приводят к ошибкам в определении налоговой базы.

Собирается статистика использования различных счетов и формируется гипотеза H_0 : отсутствует связь между интенсивностями использования счетов при формировании финансовых результатов деятельности и налоговых показателей. Соответственно, гипотеза H_1 свидетельствует о наличии такой связи [3].

Составляются таблицы сопряженности, которые содержат наблюдаемые частоты f_0 и ожидаемые частоты f_E . Эти таблицы содержат сведения о частотах совместного использования счетов при учете наиболее часто встречающихся хозяйственных операций и постоянно отражающихся в налоговых декларациях, операций, которые соответствуют специфике проверяемой организации. После этого в результате экспертной процедуры определяются p и α . Доверительная вероятность p и уровень значимости $\alpha = 1 - p$. Далее определяется фактическое значение критерия χ^2 :

$$\chi^2 = \sum \frac{(f_0 - f_E)^2}{f_E},$$

а также его табличное значение.

Теоретические частоты определяются из таблицы теоретических значений критерия Пирсона (χ^2).

По результатам их сравнения принимается решение о наличии или об отсутствии значимой связи счетов, используемых при описании хозяйственной деятельности и составлении налоговых показателей. При наличии такой связи в программу проверки включаются те документы, которые отражают соответствующие проводки.

В процессе проведения исследования на материалах учреждений высшего профессионального образования было проведено сравнение предлагаемой методики формирования программы проверки с методикой пассивного эксперимента Вальда.

Сравнение показало, что использование методики на основе критерия χ^2 обеспечивает экономию трудозатрат на проведение проверки налоговых показателей на 18 % при сравнимом качестве.

Несмотря на то, что для внутреннего контроля деятельности ГБУ ВО оценка информации, отраженной в налоговых декларациях, сопряжена с рядом проблем (связанных с недостатком различного рода рекомендаций по формированию информации о налоговых показателях на законодательном уровне, с выбором оптимального способа ее организации, а также с эффективной оценкой данной системы), необходимость и обязательность организации внутреннего контроля налоговых показателей становятся своего рода залогом перспективного развития бюджетного учреждения в современных условиях хозяйствования.

В ходе проведенного исследования были изучены отдельные методы оценки контроля налоговых показателей, применяющиеся для решения только тех проблем, которые возникают при формировании отчета по результатам оценки внутреннего контроля.

Полагаем, что сложно оценить систему внутреннего контроля налоговых показателей при наличии множества его методик, поскольку оценивать состояние дел в ГБУ ВО можно по разным методикам. При этом используются следующие методы оценки системы:

- метод выделения основного критерия;
- метод лексикографической оптимизации;
- метод последовательных уступок и т.д.

Для оценки внутреннего контроля налоговых показателей в ГБУ ВО наиболее распространены последние два метода, которые ранее не использовались.

Например, в методе лексикографической оптимизации предполагается, что критерии, составляющие критерий Q_k , могут быть упорядочены на основе отношения абсолютной предпочтительности.

Пусть критерии пронумерованы так, что наиболее важному из них соответствует номер 1. Тогда на первом шаге выбирается подмножество альтернатив $Q_1 \subseteq Q$, имеющих наилучшие оценки по первому критерию. Если в процессе подсчета $|Q_1|=1$ выявляется единственная альтернатива, входящая в Q_1 , и её значение больше единицы, то данный показатель признается наилучшим. В случае, когда $|Q_1|>1$, то на втором шаге из совокупности налоговых показателей деятельности ГБУ ВО выбирается достаточное количество альтернатив $B_2 \subseteq B_1$, которые имеют наилучшие оценки по второму критерию и т.д. В конечном итоге процедуры будут производиться до тех пор, пока не будет выбрана наилучшая альтернатива.

Из всей совокупности налоговых показателей осуществляется выбор одной альтернативы за другой и, если первый показатель имеет наилучшее значение, проверяется следующий налоговый показатель, и так далее, пока все важные показатели не будут рассмотрены (рис. 1).

При поиске решения, как правило, будут использованы не все, а лишь основные критерии, что не всегда может быть оправданным. К основным критериям относятся доходы и расходы от основной образовательной деятельности, доходы и расходы от деятельности, приносящей доход. Оценка таких показателей деятельности ГБУ ВО позволит представить его текущее и перспективное финансовое состояние, проанализировать динамику его основных показателей за ряд лет.

Положительная сторона оценки заключается в том, что определяются пути оптимизации расходов, разрабатываются предложения по поиску новых источников доходов, выявляются резервы повышения эффективности работы ГБУ ВО.

Вышеперечисленные моменты позволяют руководству ГБУ ВО формировать политику осуществления его расходов, направленных как на максимальное удовлетворение возникающих у вуза потребностей, так и на развитие его материально-

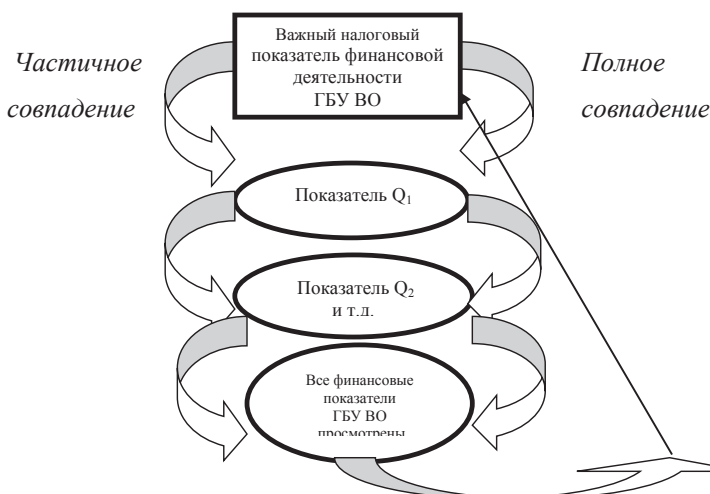


Рис. 1. Блок-схема налоговых показателей деятельности ГБУ ВО при их оценке

технической базы, а также использовать показатели отчетного года для планирования бюджета учреждения на перспективу, в соответствии с приоритетными направлениями его развития.

Поскольку имеют место непостоянство конъюнктуры и вытекающая отсюда неустойчивость номенклатуры доходов и расходов ГБУ ВО при сравнении их за разные отчетные периоды, целесообразно учитывать в процессе оценки внутреннего контроля только те показатели, которые демонстрируют свое постоянство и стабильность на протяжении длительного периода времени.

Так, на основе проведенной экспертной оценки налоговых показателей деятельности ГБУ ВО выделяют их неизменность в ракурсе как доходов (бюджетное финансирование, средства от приносящей доход деятельности), так и расходов (оплата труда с начислениями на социальное страхование, стипендиальное обеспечение и т.д.).

Разумеется, подобный подход к анализу оценки внутреннего контроля налоговых показателей в ГБУ ВО вносит дополнительную неопределенность. В связи с этим считаем допустимым применение метода последовательных уступок.

В основе метода лежит последовательное уменьшение количества возможных вариантов с использованием разноплановых критериев, приемлемых для оценки внутреннего контроля. При этом все критерии предварительно упорядочиваются по важности с точки зрения лица, принимающего решения. Для каждого включенного в упорядоченное множество критериев определяется диапазон допустимой неопределенности – приемлемые отклонения от оптимальных значений.

Следует учитывать, что оптимальность в данном случае достаточно условна, это означает, что результаты экспертизы всегда субъективны и отличаются от того, что есть на самом деле; просто объективные данные получить невозможно, поэтому приходится ориентироваться на экспертов поскольку является результатом оценочной экспертизы.

Сначала определяются варианты, приемлемые с точки зрения наиболее значимого критерия, затем эта процедура повторяется, пока не будут исчерпаны все альтернативы, подлежащие оценке.

С формальной точки зрения последовательность итерации, то есть организации обработки данных, при которой действия повторяются многократно, описывается следующим образом:

$$Q_{j+1} \subseteq Q_j; \quad j = 1, 2, \dots, N$$

Где Q – это варианты, которые отбираются экспертами по одному из критериев.

Сначала по самому важному критерию, потом по критерию менее важному и т.д., чем больше j , тем менее важен критерий.

Прежде всего, данный метод представляет собой модификацию метода лексикографической оптими-

зации. Эта модификация является более слабой, чем положение упомянутого метода, поскольку допускает возможности вариации значений критерия – подобная неопределенность в большей степени присуща условиям, в которых решаются практические задачи. Кроме того, метод дает возможность более адекватной количественной оценки с использованием экспертиз.

Наличие в условиях решаемой задачи некоторой неопределенности делает необходимым согласование значений, входящих в диапазон разброса. Такое согласование возможно с использованием усреднения. А это, в свою очередь, предполагает корректность применения в качестве экспертизы известной экспертной многоэтапной процедуры «Делфи».

Как известно, методика «Делфи» позволяет согласовать количественные оценки в условиях анонимности и, следовательно, сохранения независимости суждения экспертов путем устранения необоснованных крайних количественных оценок. Выявленные в процессе обработки результатов экспертизы данные, значительно отклоняющиеся от средних, требуют обоснования, значимость которого определяется остальными членами экспертной группы. Если они считают крайние оценки обоснованными, экспертиза переходит к следующему этапу оценки и согласования. Если же нет, результаты экспертной оценки считаются согласованными и интерпретируются как близкие к объективным.

Оценка качества внутреннего контроля – это совокупность свойств, отражающих степень пригодности контрольных процедур для выявления неточностей и погрешностей в работе, а также исправление и предотвращение ошибок в дальнейшем.

Для проверки контроля учетного процесса и данных, отраженных в налоговой отчетности, используются, следующие процедуры:

- определение целей и задач проверки налоговых показателей;
- разработка инструментов проверки налогооблагаемых показателей;
- планирование проверки налогооблагаемых показателей;
- организация контрольных процедур;
- осуществление контрольных процедур проверки налоговых показателей;
- контроль качества выполнения процедур оценки налогооблагаемых показателей;
- выявление отклонений (нарушений) в учете и налоговой отчетности;
- подготовка и оформление итогового отчета по результатам проведения контрольных процедур;
- разработка инструментов по устранению выявленных недостатков.

Целесообразно внутренний контроль осуществлять по видам налогов, по налоговым показателям, по обособленным структурным подразделениям.

Предлагается оценку качества учетной информации по доходам и расходам для расчета налога на прибыль ГБУ ВО, осуществлять путем проведения тестирования (табл. 1).

В ходе исследования была создана экспертная группа, для определения оценки достоверности информации по доходам и расходам для расчета налога на прибыль ГБУ ВО, вниманию которой предоставлены тесты, состоящие из двух разделов: оценка доходов и расходов бюджета от образовательной и прочей деятельности ГБУ ВО и оценка документов по доходам и расходам ГБУ ВО.

На основании результатов теста производится оценка изучаемого фактора экспертным путем с помощью критериев среднего выигрыша на основе ответов работников отдела внутреннего контроля по балльной шкале, что позволяет оценить вероятность наступления налогового риска в конкретных пределах.

Очевидно, что качество оценок R достоверности учетной информации по доходам и расходам для расчета по налогу на прибыль ГБУ ВО, представляет собой результат деления общей суммы R_j оценок изучаемого фактора на количество этих оценок.

В случаях отклонений R оценки от среднего балла в большую или меньшую сторону характеризует наличие низкой или высокой степени риска искажения показателей по налогу на прибыль. Предельные размеры R оценки представлены в Таблице 2.

В ходе исследования предложен уровень вероятности наступления погрешностей и ошибок в течение года 15 %.

Очевидно, что качество оценок R достоверности информации по доходам и расходам для расчета по налогу на прибыль ГБУ ВО может быть выше или ниже весового коэффициента оценки R .

Таблица 1

**Оценка достоверности учетной информации по доходам и расходам
для расчета налога на прибыль ГБУ ВО**

Предмет проверки	Определения критерия качества оценки			Требования к результатам проверки
	Наличие изучаемого фактора проверки	Оценка R изучаемого фактора	Средний балл R оценки	
1	3	4	5	6
1. Оценка доходов и расходов бюджета от образовательной и прочей деятельности				
1.1. Доходы от собственности	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о финансировании ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета доходов от собственности
1.2. Доходы от оказания платных услуг	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о финансировании ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета доходов от оказания платных услуг
1.3. Доходы по операциям с активами	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета доходов по операциям с активами
1.4. Чрезвычайные доходы от операций с активами	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета чрезвычайных доходов от операций с активами
1.5. Прочие внебюджетные доходы	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о финансировании ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета внебюджетных доходов

Продолжение Таблицы 1

1	2	3	4	5
1.6. Прочие доходы, включаемые в налоговую базу	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета прочих доходов, включаемых в налоговую базу
1.7. Доходы, полученные в рамках целевого финансирования (субсидии)	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета доходов полученных в рамках целевого финансирования (субсидии)
1.8. Доходы, полученные от безвозмездных поступлений	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета доходов полученные от безвозмездных поступлений
1.9. Доходы в виде средств и иного имущества, полученные в виде безвозмездной помощи	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета доходов в виде средств и иного имущества, полученные в виде безвозмездной помощи
1.10. Доходы, полученные в рамках целевого финансирования в виде полученных грантов	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета доходов, полученные в рамках целевого финансирования в виде полученных грантов
1.11. Доходы, полученные безвозмездно в виде имущества, на ведение уставной деятельности	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета доходов, полученные безвозмездно в виде имущества, на ведение уставной деятельности
1.12. Расходы на оплату труда	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета расходов на оплату труда
1.13. Материальные расходы	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета материальных расходов
1.14. Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета расходов на амортизацию основных средств и нематериальных активов

Продолжение Таблицы 1

1	2	3	4	5
1.15. Рекламные расходы	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета рекламных расходов
1.16. Представительские расходы	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета представительских расходов
1.17. Расходы по созданию различного рода резервов	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета расходов по созданию различного рода резервов
1.18. Расходы по подготовке кадров	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета расходов по подготовке кадров
1.19. Расходы на содержание и ремонт помещений	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета прочих расходов на содержание и ремонт помещений
1.20. Расходы на коммунальные услуги	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета расходов на коммунальные услуги
1.21. Расходы в виде недостачи материальных ценностей, в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета расходов в виде недостачи материальных ценностей, в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены
1.22. Расходы в виде потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета расходов в виде потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций
1.23. Судебные расходы и арбитражные сборы	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета судебных расходов и арбитражных сборов

Продолжение Таблицы 1

1.24. Расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета расходов на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации
1.25. Прочие расходы	Отражаются в полном соответствии с принятым нормативным законодательством – 1 балл. Учет не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствуют учет и формирование данных в отчетности – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Учетная политика, данные аналитического и синтетического учета прочих расходов
1.26. Бюджет ГБУ ВО	Имеется – 1 балл. Не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствует – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Приказ Ректора о формировании проекта бюджета на планируемый отчетный период.
1.27. Проект сметы доходов и расходов по бюджету	Имеется – 1 балл. Не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствует – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Приказ Ректора о формировании проекта бюджета на планируемый отчетный период.
1.28. Проект смет научно-исследовательской деятельности	Имеется – 1 балл. Не полностью соответствует требованиям нормативного законодательства – 0,5 балла. Отсутствует – 0 баллов			Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО, Приказ Ректора о формировании проекта бюджета на планируемый отчетный период.
Средний балл R1 (сумма R оценок изучаемого фактора) / 28				
2. Оценка документов по доходам и расходам				
2.1. Оформление информации налогового учета и отчетной документации	Имеется – 1 балл. Частично – 0,5 балла. Отсутствует – 0 баллов			Инструкции законодательства РФ; Приказы ректора о предоставленной отчетной информации.
2.2. Составление оборотных ведомостей по доходам и расходам	Имеется – 1 балл. Частично – 0,5 балла. Отсутствует – 0 баллов			Инструкции по ведению бухгалтерского учета в ГБУ ВО.
2.3. Составление регистров бухгалтерского и налогового учета	Имеется – 1 балл. Частично – 0,5 балла. Отсутствует – 0 баллов			Инструкции по ведению бухгалтерского учета в бюджетной организации, Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО.
2.4. Регистры бухгалтерского и налогового учета должным образом архивируются	Имеются – 1 балл. Частично – 0,5 балла. Нет – 0 баллов			Инструкции по ведению бухгалтерского учета в бюджетной организации, Положение о бюджетном финансировании в ГБУ ВО.
Средний балл R2 (сумма R оценок изучаемого фактора) / 4				
Итоговый балл = (Средний балл R1 + Средний балл R2) / 2				

Таким образом, при оценке достоверности информации по доходам и расходам, отраженным в декларации по налогу на прибыль, при оценке превышения их большего или меньшего значения используются другие средства контроля, которые специалист может использовать в своей работе, параллельно с предложенной методикой.

Внутренние контролеры при проведении проверки налоговых показателей имеют право детализировать информацию, используемую для их расчета.

Так, например, при детальной оценке расчета налоговых показателей используются оценочные тесты, предложенные в таблице 3.

Таблица 2

**Предельные размеры оценки качества учетной информации по доходам и расходам
для расчета налога на прибыль**

Оценка вероятности наступления налогового риска	Описание	Существенность наступления налогового риска
$0,8 \leq R \leq 1$	Вероятность наступления погрешностей и ошибок в течение года менее 15%	Низкая
$0,5 \leq R \leq 0,7$	Вероятность наступления погрешностей и ошибок в течение года равна 15%	Средняя
$0 \leq R \leq 0,4$	Вероятность наступления погрешностей и ошибок в течение года более 15%	Высокая

Таблица 3

Тест по оценке расчета налоговых показателей в ГБУ ВО

Направление оценки качества информации	Да (1)	Нет (0)	Не предусмотрено
1. Разработан классификатор видов налогов ГБУ ВО			
2. Разработан классификатор видов доходов ГБУ ВО, облагаемых и необлагаемых НДС			
3. Разработан классификатор групп и видов деятельности ГБУ ВО			
4. Разработаны и применяются шифры аналитических счетов для формирования налоговых показателей и налоговой базы ГБУ ВО			
5. Разработан и применяется график документооборота обработки учетной информации ГБУ ВО в целом, и его структурных подразделений и филиалов			
6. Производится сверка данных аналитического учета с синтетическим учетом при расчете налоговых показателей			
7. Производится ли трансформация данных из бухгалтерского учета в налоговый учет при расчете налоговых показателей			
8. Обеспечивается конфиденциальность налоговой информации при проверке достоверности составления налоговых показателей			
9. Утверждена ответственность за обработку и систематизацию результатов контроля, обобщение и оформление результатов, написание актов и отчетов проверки налоговых показателей			
10. Разработаны должностные инструкции и распределены профессиональные обязанности специалистов отдела внутреннего контроля			
11. Закреплена за каждым работником отдела внутреннего контроля ответственность за не выполнение своих профессиональных обязанностей при проверке налоговых показателей			
12. Работа отдела внутреннего контроля организуется в ГБУ ВО по направлениям, закрепленным в Положении об отделе внутреннего контроля			
13. Проверка специалистами отдела внутреннего контроля проводится согласно утвержденному приказу ректора ГБУ ВО и плана внутренних проверок на текущий год			
14. Обеспечивается контроль сохранности и эффективности использования активов ГБУ ВО, контроль доступ работников ГБУ ВО к активам и финансовой информации			

Для определения оценки результативности внутреннего контроля налоговых показателей в ГБУ ВО в ходе исследования была сформирована экспертная группа, вниманию которой предлагалось использовать тестирование по следующим направлениям: оценка структуры внутреннего контроля и оценка качества внутреннего контроля налоговых показателей (табл. 4).

По результатам теста представителями экспертной группы производится оценка изучаемого фактора экспертным путем с помощью критериев среднего выигрыша на основе ответов работников отдела внутреннего контроля по балльной шкале, что позволило оценить вероятность наступления налогового риска в конкретных пределах.

Очевидно, что качество Q оценок результативности внутреннего контроля налоговых показателей ГБУ ВО, представляет собой результат деления об-

щей суммы Q_j оценок изучаемых факторов проверки на количество этих оценок.

В работе предложен уровень выполнения плана контрольных мероприятий на 100 %, 75 % и 50 %, разработка рекомендаций по устранению нарушений и реализация мер по эффективному управлению. По результатам тестирования производится расчет предельных оценок Q .

В случаях отклонений Q оценки от среднего балла в большую или меньшую сторону характеризует наличие низкой или высокой степени вероятности наступления налогового риска.

Предельные размеры оценки результативности внутреннего контроля налоговых показателей ГБУ ВО представлены в таблице 5.

Поскольку процедура оценки внутреннего контроля является учетной необходимостью, а как тако-

Таблица 4

**Оценка структуры внутреннего контроля и качества внутреннего контроля
налоговых показателей в ГБУ ВО**

Предмет проверки	Определения критерия качества оценки			Требования результатам проверки
	Наличие изучаемого фактора проверки	Оценка Q изучаемого фактора	Средний балл Q оценки	
1	3	4	5	6
1. Оценка структуры внутреннего контроля				
1.1. Сформирован ли отдел внутреннего контроля	Да – 1 балл. Частично – 0,5 балла. Нет – 0 баллов			Утверждение структуры отдела внутреннего контроля как приложение к приказу об учетной политике. Должностные инструкции работников отдела внутреннего контроля
1.2. Оценка руководством работы отдела внутреннего контроля	Осуществляется на постоянной основе – 1 балл. Иногда осуществляется – 0,5 балла. Не осуществляется – 0 баллов			Отчет о деятельности ГБУ ВО за календарный период, Отчет о деятельности отдела внутреннего контроля, приказы ректора на аттестацию сотрудников бюджетного учреждения ВО, на повышение квалификации и т.д.
1.3. Контроль деятельности структурных подразделений и его филиалов в процессе формирования налоговых показателей	Осуществляется на постоянной основе – 1 балл. Иногда осуществляется – 0,5 балла. Не осуществляется – 0 баллов			Отчет о деятельности ГБУ ВО за календарный период, отчеты о регулярных проверках финансово-хозяйственной деятельности ГБУ ВО внешними органами
1.4. Контроль сохранности активов и бухгалтерских регистров, ограничение доступа к ним, отражение информации в налоговой отчетности	Осуществляется на постоянной основе – 1 балл. Иногда осуществляется – 0,5 балла. Не осуществляется – 0 баллов			Приказы на возложение материальной ответственности, акты сверки расчетов с контрагентами, первичные документы на перемещение ТМЦ, приказы на проведение инвентаризации имущества и обязательств, Декларация по налогу на прибыль
Средний балл Q1 (сумма Q оценок изучаемого фактора) / 4				
2. Оценка качества внутреннего контроля налоговых показателей				
2.1. Проведение внутреннего контроля налоговых показателей осуществляется на основании разработанного плана и программы внутренней проверки.	Да – 1 балл. Частично – 0,5 балла. Нет – 0 баллов			Утверждение плана и программы внутренней проверки ГБУ ВО налоговых показателей, оценка приказа об учетной политике для целей налогового учета, изучение должностных инструкций работников ГБУ ВО
2.3. Разработка контрольных мероприятий по видам деятельности, участкам учетной работы и другим разделам проверки налоговых показателей.	Осуществляется на постоянной основе -1 балл. Иногда осуществляется – 0,5 балла. Не осуществляется – 0 баллов			Отчет о деятельности ГБУ ВО за календарный период, приказы ректора на аттестацию сотрудников ГБУ ВО, на повышение квалификации и т.д.
2.4. Оценка полученных результатов и составления отчета о функционировании отдела внутреннего контроля	Осуществляется на постоянной основе -1 балл; Иногда осуществляется – 0,5 балла; Не осуществляется – 0 баллов			Отчет о деятельности ГБУ ВО за календарный период, рабочая документация внутренних контролеров.
2.5. Представление рекомендаций по выявленным нарушениям	Осуществляется на постоянной основе – 1 балл; Иногда осуществляется – 0,5 балла; Не осуществляется – 0 баллов			Отчет о внутренней проверке
2.6. Контроль за выполнением рекомендаций по устранению и предупреждению нарушений	Осуществляется на постоянной основе – 1 балл; Иногда осуществляется – 0,5 балла; Не осуществляется – 0 баллов			Должностные инструкции работников ГБУ ВО.
Средний балл Q2 (сумма Q оценок изучаемого фактора) / 6				
Итоговый балл = (Средний балл Q1 + Средний балл Q2) / 2				

вой статистики правомерности и результативности применяемых оценок нет, мы вынуждены сделать допущения, что отклонения явно вероятны, и отсюда возникает критерий среднего выигрыша.

Поэтому целесообразно при оценке внутреннего контроля использовать не только тестирование по средствам применения предельных Q_j оценок, но и производить расчет показателей контроля на регу-

Таблица 5

**Предельные размеры оценки результативности внутреннего контроля
налоговых показателей ГБУ ВО**

Оценка вероятности наступления налогового риска	Описание	Существенность наступления налогового риска
$0,8 \leq Q \leq 1$	Выполнение плана контрольных мероприятий на 100 %, разработка рекомендаций по устранению нарушений и реализация мер по эффективному управлению	Низкая
$0,5 \leq Q \leq 0,7$	Выполнение плана контрольных мероприятий на 75 %, разработка рекомендаций по устранению нарушений и реализация мер по эффективному управлению	Средняя
$0 \leq Q \leq 0,4$	Выполнение плана контрольных мероприятий на 50 %, разработка рекомендаций по устранению нарушений и реализация мер по эффективному управлению	Высокая

лярной основе на предмет его эффективности. Значимость процесса формирования учетных данных по налоговым показателям ГБУ ВО подтверждена нормами НК РФ, которые требуют не только достоверно отражать факты хозяйственной жизни ГБУ ВО, влияющие на уровень налоговых показателей, но и осуществлять контроль достоверности информации, содержащейся в налоговых декларациях.

Контроль данных, отраженных в налоговой отчетности, осуществляется в целях проверки информации бухгалтерского (финансового), управленческого и налогового учета на соответствие ее учетной, финансовой и стратегической политике, согласно которой внутренний контроль рассматривается, как способность влиять на результаты деятельности ГБУ ВО. Одним из главных инструментов формирования учетных данных, величины показателей деятельности ГБУ ВО, налогового и стратегического планирования, ценовой политики и т.д. – является учетная политика.

Показатели себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, на добавленную стоимость и имущество, показатели финансового состояния ГБУ ВО и их величина может быть отрегулирована согласно правильно сформированной учетной политике. Без ознакомления с учетной политикой нельзя

производить сравнительный анализ показателей деятельности вуза за различные периоды и тем более осуществлять процедуру внутреннего контроля.

Результаты исследования подтвердили неизбежность разработки оценочных показателей, которые позволят определить качество и эффективность выполненной внутренними контролерами работы по контролю налоговых показателей.

Литература:

1. Фадейкина Н.В. Применение методологии и инструментария оценки эффективности использования бюджетных средств в государственном аудите. // Вестник НГУЭУ. – 2011. – № 2. – С. 179-192.
2. Ермишина О.Ф. Эффективность учетного процесса вуза по формированию налоговых показателей в системе внутреннего контроля. // Казанская наука. – 2014. – № 3. – С. 93-98.
3. Анфилатов В.С., Емельянов А.А., Кукушкин А.А. Системный анализ в управлении: учеб. пособие / Под ред. А.А. Емельянова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 368 с.

**Topical Problems of Quality of Accounting Information and Effectiveness
of Internal Audit of Tax Indicators at Higher Education Institution**

**O.F. Ermishina
Ulyanovsk State University**

The paper presents the assessment of effectiveness of internal audit of tax indicators which is necessary for revealing of planned results and which can be implemented by application of economic-mathematic and statistical methods. The author recommends applying of evaluation test for the detailed assessment of tax indicators. The contents of the tests, limiting dimensions of the assessment of accounting information and their calculation must be carried out by expert group.

Key words: tax indicators, criterion of average payoff, method of successive concession, assessment of effectiveness of internal audit of tax indicators.