

Аскерова Асра Физули кызы
Askerova Asra Fizuli kizi
студент «Финансового Университета при правительстве РФ»
Института Открытого и заочного образования
Направления «Налоги налоговое консультирование»
The student of Finance University under the government of RF
of Institute of open and extramural education
faculty «Tax and tax consultation»
e-mail: a_esra@mail.ru

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО АУДИТА КАК САМОСТОЯТЕЛЬНОГО НАПРАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

***Аннотация.** Налоговый аудит является одним из наиболее популярных новых направлений аудита в Российской Федерации. В данной статье дано понятие налогового аудита как самостоятельного направления аудиторской деятельности. Также в статье описываются основные проблемы развития налогового аудита в России как самостоятельного направления в аудиторской деятельности. В заключении статьи рассматриваются пути решения данных проблем.*

***Ключевые слова.** Налоговый аудит, налоговое законодательство, аудиторская деятельность, проблемы налогового аудита.*

TAX AUDIT PROBLEMS AS A SEPARATE DIRECTION IN AUDITING

***Annotation.** Tax audit is one of the most popular new areas of audit in the Russian Federation. The article examines the concept of tax audit as an independent direction of audit activity. The article also describes the main problems of the development of tax audit in Russia as an independent direction in auditing. In conclusion, it is considered to solve these problems.*

***Keywords.** Tax audit, tax legislation, audit activity, tax audit problems.*

На данный момент, отсутствует единый подход к трактованию понятия «налоговый аудит», также не понятно его место в структуре аудиторской деятельности.

Сведения, представленные в научных трудах, учебных пособиях, статьях часто носят противоречивый характер. Данное замечание свидетельствует о том, что существует немало важных проблем, связанных с понятием, осуществлением налогового аудита в России [13]. Это область аудита становится все востребованнее среди больших международных и российских компаний.

Последняя редакция одного из главных нормативно-правовых актов по аудиту Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (Федеральный закон № 307-ФЗ) [11] не устраняет указанных разногласий в полной мере. Некоторые моменты закона наоборот вызывают больше дополнительных дискуссий. В законе отсутствует такое понятие как «налоговый аудит». [10]

По мнению автора, понятие налогового аудита, которое приведенное в вышеназванной Методике, полно показывает основную идею сущность налогового аудита, так как в определении входят основные условия для осуществления данного вида аудита. Перечислим эти необходимые условия:

- 1) цель – дать оценку степени достоверности и соответствия исчисленных и уплаченных налогов законодательству;
- 2) объект - бухгалтерская (финансовая) и налоговая отчетность хозяйствующего субъекта;
- 3) исполнитель - аудиторская организация или индивидуальный аудитор.

Следует также обратить внимание, что цель налогового аудита двудеина – аудиторская организация и индивидуальный аудитор дают свою оценку степени соответствия и исчисленных налогов и уплаченных налогов законодательству. Отсюда можно заключить, что ошибки и противоречия выявляются при уплате налогов и при их исчислении.

Можно также отметить, что услуги проведения налогового аудита популярно среди крупных компаний, осуществляющих различные виды деятельности (в их числе экспортно-импортные операции)

При больших оборотах такие компании отличаются значительным объемом налоговых обязательств.

Рассмотрим все существующие интерпретации налогового аудита в сравнении с классическим налоговым аудитом.

Налоговый аудит как специальное аудиторское задание в книге «Учет и аудит налогооблагаемых показателей» авторами А.А. Василенко, Нестеренко Н.А., Цепилова Е.С. аналогичен подходу в классическом понимании налогового аудита.

В понимании Морозовой Ж.А. налоговый аудит может быть частью общего аудита, так и самостоятельным направлением. Некоторые организации, в которых общий аудит проводится в обязательном порядке, указывает объем работ налогового аудита отдельно. Данный подход не противоречит подходу в классическом понимании, однако здесь указывается, что налоговый аудит может быть частью общего аудита, и ниже уточняется, что проведение налогового аудита осуществляется по отдельно указанному объему работ, выходящему за рамки общего аудита. Поэтому следует говорить о проведении налогового аудита вместе с общим аудитом, а не в его рамках.

Кришталевой Т.И. в учебном пособии «Аудит налогообложения» (2010) рассматривается факт того, что налоговый аудит, который осуществляется аудиторскими организациями, может быть проведен как самостоятельно, так и в рамках общего аудита.

В рамках общего аудита проверка производится с целью выявить влияние налоговых статей отчетности на достоверность финансовой отчетности. При проведении налогового аудита отдельно аудиторская компания проверяет достоверность показателей налоговой отчетности.

Некоторые организации, в которых общий аудит проводится в обязательном порядке, указывает объем работ налогового аудита отдельно.

Автором Кришталевой Т.И. предлагается рассматривать понятие налогового аудита в следующем ключе:

- налоговый аудит, проводимый в рамках общего аудита финансовой отчетности;
- налоговый аудит как самостоятельная проверка налоговой отчетности компании;
- аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности совместно с налоговым аудитом в понимании классического налогового аудита;
- налоговый аудит как часть внутреннего аудита.

Налоговый аудит в классическом понимании не является частью общего и внутреннего аудита, так как функции, цели проверки у данных видов аудита различается.

Важно отметить, что в данном случае внутренний аудит не осуществляется аудиторской организацией.

В статье «Налоговый аудит в структуре аудиторской деятельности» Попова М.В. предлагается отнести налоговый аудит частично к общему аудит, частично – к консалтингу в юридической сфере. [14]

В данном случае понятие налогового аудита интерпретируется как составная часть аудита или как часть налогового и юридического консультирования.

Автор выдвигает две позиции в подтверждении своих доводов:

- 1) традиционный аудит направлен на уменьшение налогового риска;
- 2) налоговое и юридическое консультирование тесно связано проверками налогов, которые уплачивает организация.

Данное представление о налоговом аудите в классическом понимании не состоятельно.

Налоговый аудит не может входить в юридической и налоговый консалтинг, так как является первичной услугой, а консалтинг – вторичной услугой.

Налоговый аудит может быть проведен как в рамках обязательной аудиторской проверки, так и как самостоятельное аудиторское задание. Фактически налоговый аудит по методу проведения схож с проверкой, которую проводят налоговые органы.

Поэтому, если перед налоговой проверкой в организации проведен налоговый аудит, риски выявления ошибок и, как следствие, начисления пени и привлечения к налоговой ответственности существенно снижаются.

Каждая аудиторская организация имеет свои методики проведения налогового аудита, в этом проявляется ее профессиональное суждение. Создание универсальной методики не представляется возможным, так как каждая аудируемая организация имеет свои особенности по ведению налогового и бухгалтерского учета. Принимая во внимание особенности хозяйствующих субъектов, это приводит к ошибкам, противоречиям и несоответствиям налогового учета законодательству РФ.

Наиболее распространенной методикой проведения налогового аудита является трехуровневая методика. Она начинается с того, что аудиторская организация выявляет общие недочеты в работе хозяйствующего субъекта, связанные с различными налоговыми нарушениями и злоупотреблениями.

Следом за этим проводятся определенные контрольные процедуры, которые направлены на то, чтобы выявить признаки, показывающие возможные нарушения и ошибки. При обнаружении ошибок и нарушений осуществляется контроль тех участков налогового учета, в которых они выявлены. Аудиторская организация оценивает влияние данных ошибок.

Наконец, с помощью модифицированной дублирующей методики выявляются конкретные нарушения и недостатки

Существует три этапа проведения налогового аудита:

- 1) предварительная экспертиза системы налогового учета субъекта проверки;
- 2) проверка и (не)подтверждение правильности расчета и уплаты хозяйствующим субъектом налогов и сборов;
- 3) оформление и представление результатов проверки по итогам налогового аудита.

По факту налоговый аудит немного схож с проверкой, проводимой налоговыми органами.

Следует также отметить, что налоговый аудит может быть частью общего аудита, если клиент нуждается в проверке налоговой отчетности.

Однако налоговая составляющая общего аудита не может охватить всего объема информации, влияющей на налоговые обязательства организации.

Следовательно, для того чтобы как можно детальнее изучить и снизить клиенту налоговые риски перед налоговыми органами необходимо проводить налоговый аудит самостоятельно и полноценно.

Устойчивое финансовое состояние любого экономического субъекта неразрывно связано с величиной его налоговых обязательств и налоговых рисков, что способствует увеличению роли налогового аудита.

Налоги имеют большой удельный вес в структуре обязательств любой коммерческой организации. Неправильное исчисление или несвоевременная уплата налогов приводит к предъявлению налоговыми органами штрафных санкций и пеней, что неизбежно влечет ухудшение финансового состояния компании, а неумелое использование механизмов оптимизации налогообложения может привести к уголовной ответственности не только главных бухгалтеров и руководителей компании, но и их собственников.

В свою очередь цель налогового аудита – оптимизация налоговых рисков, налогового бремени коммерческой организации, определение эффективной налоговой ставки, проверка правильности исчисления налогов, определение эффективности налоговой политики.

По результатам проведения налогового аудита должно происходить снижение финансовых рисков после получения полной достоверной и объективной информации о порядке исчисления налоговых обязательств в соответствии с нормами налогового законодательства.

Налоговый аудит является одним из наиболее популярных новых направлений аудита в Российской Федерации. На всех этапах деятельности организации в той или иной мере сталкиваются с проблемами налогового характера и пытаются их решить таким образом, чтобы использовать ресурсы организации с максимальной отдачей для ускорения их экономического роста. Принимая во внимание важность реализации данного аспекта в условиях присутствия значительного налогового бремени и ряда внешних неблагоприятных факторов, организации стремятся оптимизировать свои налоговые платежи, что нередко может быть квалифицировано в качестве уклонения от уплаты налогов.

Понятие налогового аудита в разных источниках дано неоднозначно. Такие авторы как Ж.А. Морозова, И.А. Бажин, А.А.Савин, А.А. Сучилин, в своих статьях и учебных пособиях приравнивают налоговый аудит к специальному заданию, выполняемому в рамках собственно аудита, либо к одной из сопутствующих аудиту услуг, либо относят его к прочим связанным с аудиторской деятельностью услугам.

Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», является единственным документом, в котором рассматривается понятие налогового аудита. Методика носит рекомендательный характер, одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Согласно этому документу под налоговым аудитом имеется в виду выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выразить мнения о достоверности и соответствии во всех существенных аспектах установленным законодательством нормам, в части соответствия порядку формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды.

В данной статье мы будем рассматривать налоговый аудит как независимую проверку налоговой отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о степени ее достоверности, а также о соответствии во всех существенных аспектах нормам законодательства порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом законно установленных налогов.

Объектом налогового аудита является налоговая отчетность организации (а не бухгалтерская и налоговая отчетность, как указано в Методике), в отношении которой и выражается мнение аудитора.

На наш взгляд, приведенное выше определение наиболее четко отражает сущность налогового аудита.

Нами в настоящей статье обоснована целесообразность выделения налогового аудита в самостоятельное направление аудиторской деятельности и предложены решения основных проблем, сложившихся в теории налогового аудита.

Применения налогового аудита в России как самостоятельное направление аудиторской деятельности и дальнейшее его развитие сталкиваются с множеством неурегулированных вопросов и проблем, что, безусловно, осложняет настоящее и будущее налогового аудита. Основными из них являются: отсутствие надлежащего законодательного регулирования вопросов, связанных с проведением налогового аудита.

Налоговый аудит в России достаточно слабо регламентирован действующими нормативными документами. Проблема тем более актуальна, что до настоящего времени нет официальных методических разработок по его организации и проведению. Единственным документом по налоговому аудиту является, упомянутая ранее, Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобренная Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11 июля 2000 г., протокол №1).

В ней рассматриваются задачи определения основных принципов, этапов и подходов к проведению налогового аудита; основы взаимоотношений аудиторской организации с налоговыми органами в ходе выполнения налогового аудита; ответственность сторон; порядок проведения и оформления результатов выполнения специального аудиторского задания по налоговым вопросам.

Появление Методики было вызвано тем, что в ходе проведения аудита наибольшее внимание проверяющих всегда уделялось налоговым проблемам, в т.ч. по просьбам клиентов – аудируемых организаций. Создание Методики сопровождалось многочисленными дискуссиями, т.к. она призвана регулировать очень сложную сферу отношений: «аудируемое лицо - налоговые органы - аудиторская организация (индивидуальный аудитор)».

Также одной из проблем является отсутствие в подавляющем большинстве аудиторских организаций внутрифирменных стандартов, регулирующих данную деятельность; отсутствие методик налогового аудита в различных видах экономической деятельности; отсутствие разработок по предварительному анализу отчетности и информации об экономическом субъекте, необходимых для эффективной организации налогового аудита. Отсутствие внутрифирменных стандартов прежде всего связано с предыдущей проблемой – слабой нормативной регламентацией.

Для решения данных проблем государственным органам следует разработать и принять стандарт по налоговому аудиту, методику проведения налогового аудита, методические рекомендации и другие документы, которые носят обязательный характер и согласованы с налоговыми органами. В данных нормативно-правовых документах должны быть освещены следующие вопросы:

- Установление перечня вопросов в процессе налогового аудита, подлежащие обязательному рассмотрению (в методических рекомендациях и методике);
- Описание результата услуг, который подтверждает факт проведения аудита – аудиторское заключение по налоговому аудиту;
- Определение ответственности аудиторских организаций за проведение некачественного аудита. На данный момент в отношении индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций четко предусмотрена уголовная и административная ответственность. В то же время ответственность, связанная исключительно с вопросами налогообложения, урегулирована недостаточно.
- Разграничение правовое регулирование налогового аудита и других сопутствующих услуг, в том числе и налогового консультирования (в документе, согласованном с налоговыми органами)

В заключении важно отметить, что основными проблемами являются отсутствие должного нормативно-правового регулирования налогового аудита в России, отсутствие

научных исследований по определению существенности и оценке аудиторского риска при проведении налогового аудита, отсутствие в большинстве аудиторских организаций, проводящих налоговый аудит, внутрифирменных стандартов, регулирующих данную деятельность, особенно по видам экономической деятельности.

Использованные источники

1. Баженов А.А., Царькова Л.С. Аудит налогообложения хозяйствующих субъектов при осуществлении аудиторской деятельности // *Налоги и налогообложение*, 2013. № 1(103).
2. Двойченко Ю.В. Налоговый аудит как направление аудиторской деятельности / *Вестник Московского университета Сер.26 Государственный аудит*, №2 – 2014
3. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами»: одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол от 11.07.2000 №1 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.02.2012).
4. Морозова Ж. А. *Налоговый аудит: практическое руководство*. М.: Налог Инфо, Статус-Кво 97, 2007.240 с.
5. Орлов Д.В. К вопросу о понятии «налоговый аудит» / *Вестник Пермского университета*, 4 (11), - 2011. 6-17 с
6. Панкова С. В. *Международные стандарта аудита* / С. В. Панкова, Н. И. Панкова. М.: Магистр, 2008. 57 с.
7. Савин А. А., Савина А. А. *Аудит налогообложения: учеб. пособие*. М.: Вузовскийучебник, 2008. 381 с.
8. Сафонова М.Ф., Щербакова Е.А. Проблемы развития налогового аудита в РФ / *Аудиторская деятельность*, 17 (263) – 2013
9. Шешукова Т.Г., Орлов Д.В. Налоговый аудит как самостоятельное направление аудиторской деятельности / *Вестник Пермского университета*, 1 (8), - 2011. 62-70 с.
10. Постановление Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от 23.09.2002 г. № 696 // *Консультант Плюс. Законодательство. ВерсияПроф.* [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс» - М., 2016
11. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) "Об аудиторской деятельности" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2015) [Электронный ресурс] - СПС «Консультант Плюс» <http://www.consultant.ru/>.
12. Ахметшин А.Ф. Налоговый аудит как отдельный элемент в системе общего аудита // *Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО*. 2014. № 6. С. 37-41
13. Гаджирагимова Д.Д., Юсупова Д.А. Налоговый аудит в Российской Федерации: понятие и проблемы развития // В сборнике: *Политика современных социально-экономических систем сборник материалов I Всероссийской научно-практической студенческой конференции*. Волгоградский филиал НОУ ВПО «Институт управления». 2015. С. 41-43
14. Попов М.В. Налоговый аудит в структуре аудиторской деятельности // *Аудиторские ведомости*. 2009. № 11. С. 19-26