

ГОСУДАРСТВЕННО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

© 2011 Е.С. Иванова

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

E-mail: kafedra_itemeo@mail.ru

Рассматривается государственно-правовое регулирование аудита налогообложения. Анализ действующего российского законодательства показывает необходимость принятия и упорядочения норм в рассматриваемой сфере.

Ключевые слова: финансовое право, финансовый контроль, аудит, налоги, аудит налогообложения.

В настоящее время особую актуальность для руководителей и собственников организаций приобретают вопросы правильности исчисления и уплаты налогов. В этой связи очевидна необходимость как надлежащей организации самоконтроля в указанной сфере отношений, так и государственного регулирования этих процессов.

Государственно-правовое регулирование представляет собой деятельность государства по упорядочению и организации разных сфер деятельности посредством использования различных правовых инструментов.

Для понимания организации государственно-правового регулирования самостоятельного направления аудита, которым является аудит налогообложения, необходимо начать с анализа правового регулирования аудита в целом.

Согласно ст. 15 федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»¹, посвященной государственному регулированию аудиторской деятельности, функциями государственного регулирования аудиторской деятельности являются:

1) выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

2) нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также принятие в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность и (или) предусмотренных настоящим Федеральным законом;

3) ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;

4) анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;

5) иные предусмотренные указанным Федеральным законом функции.

Профессор П.И. Камышанов в своем «Практическом пособии по аудиту» рассматривает трехуровневый подход к правовому регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации. Так, к верхнему уровню относится Федеральный закон об аудиторской деятельности, который является основным нормативно-правовым актом прямого действия, определяющим место аудита в финансово-хозяйственной деятельности. Второй уровень системы нормативного регулирования аудиторской деятельности представлен стандартами, назначение которых - это установление норм аудита, однозначно интерпретируемых всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельности. И наконец, третий уровень - документы, имеющие вспомогательный характер, назначение которых - реализация требований стандартов, обеспечение единого подхода к аудиторской проверке в данной фирме².

Аудит как вид самостоятельного независимого контроля сложился в Российской Федерации относительно недавно - в конце прошлого столетия. В силу кратковременности своего существования, а также экономических и политических событий, происходящих и внутри страны, и на мировой арене, нормативная правовая база до сих пор не сформирована должным образом и претерпевает ряд значительных изменений.

Учитывая, что первые аудиторские компании начали появляться с конца 90-х гг. прошлого столетия, нормативная база, регулирующая новый вид деятельности, отсутствовала.

В ситуации отсутствия нормативного регулирования принят ряд нормативных документов по правовому регулированию аудиторской деятельности.

Так, 22 декабря 1993 г. был издан Указ Президента Российской Федерации № 2263 “Об аудиторской деятельности в Российской Федерации”³ и утверждены им “Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации”, определяющие правовые основы осуществления в Российской Федерации аудиторской деятельности как независимого вневедомственного финансового контроля⁴.

Позднее было принято Постановление Правительства Российской Федерации от 6 мая 1994 г. № 482 “Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ”⁵, согласно которому были утверждены “Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности” и “Порядок выдачи лицензий на осуществление аудиторской деятельности”⁶.

И только спустя семь лет был принят федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ “Об аудиторской деятельности”⁷. Данный закон разрабатывался на основе международных положений и учитывал практику аудиторских организаций. Закон окончательно подтвердил становление системы российского аудита и создал перспективы его дальнейшего развития, упорядочил отношения между аудиторскими организациями и заказчиками аудиторских услуг. Однако в то же время стремительно изменяющиеся экономические условия и требования заказчиков привели к необходимости внесения соответствующих поправок и позднее к принятию нового федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ “Об аудиторской деятельности”⁸ (далее - Закон об аудиторской деятельности).

Сложившаяся в настоящее время система нормативного регулирования аудиторской деятельности представляет собой многоуровневую модель.

В учебной литературе предлагается несколько подходов к пониманию системы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности⁹.

В учебном пособии “Правовые основы бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации” под редакцией Е.М. Ашмариной¹⁰ рассматривается шесть уровней. Мы разделяем данный подход и будем его придерживаться.

Так, на первом уровне представлены Конституция Российской Федерации¹¹, а также система кодексов Российской Федерации (такие, как Налоговый кодекс Российской Федерации¹², Бюджетный кодекс Российской Федерации¹³, Гражданский кодекс Российской Федерации¹⁴, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях¹⁵, Уголовный кодекс Российской Федерации¹⁶). Конституция обладает высшей юридической силой в системе российского законодательства, закрепляя основные начала политической, социальной и экономической системы, распространяет свое действие на все существующие общественные системы. Согласно пп. “ж”, “р” ст. 71 Конституции РФ к ведению Российской Федерации относятся: установление правовых основ единого рынка, финансовое, валютное, кредитное, таможенное регулирование, денежная эмиссия, основы ценовой политики, федеральные экономические службы, включая федеральные банки, официальный бухгалтерский учет.

Ранее перечисленные кодифицированные нормативно-правовые акты закрепляют в отдельных нормах правовое регулирование организации аудиторской деятельности.

Второй уровень представляется различными федеральными законами. В первую очередь, это Закон об аудиторской деятельности, который занимает главное место в системе правового регулирования аудиторской деятельности. Принятый в 2008 г. новый Закон об аудиторской деятельности в первой статье впервые на законодательном уровне разграничил понятия “аудит” и “аудиторская деятельность”, определил перечень сопутствующих аудиту услуг и прочих, связанных с аудиторской деятельностью услуг. Однако, несмотря на возрастающую популярность аудита, налогообложения каких-либо норм, непосредственно регулирующих данную узкую деятельность аудиторской организации, не предусмотрено.

В то же время п. 7 ст. 1 Закона об аудиторской деятельности предусматривает оказание аудиторской организацией такой услуги, как налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций. Таким образом, консультирование по вопросам бухучета или налогообложения выходит за рамки собственно аудита. Это сопутствующие аудиту услуги, т.е. услуги, которые имеет право оказывать аудитор-

ская организация помимо непосредственно аудита бухгалтерской отчетности.

В настоящее время налоговое консультирование осуществляется по двум основным направлениям:

1) оказание услуг конкретному налогоплательщику по нахождению оптимального баланса между расходами предприятия на выплату налогов и налоговыми рисками, главной целью которого является снижение сумм налоговых платежей, направляемых в бюджет (оптимизация налоговых платежей);

2) осуществление деятельности в рамках принятых нормативных актов, жестко регламентирующих процедуру исчисления и уплаты налогов. Цель такого консультирования - оказание помощи гражданам и юридическим лицам в правильном и законном начислении и уплате налогов, выполнении своих налоговых обязательств в соответствии с Налоговым кодексом, оказание квалифицированной профессиональной помощи и представительство в судах, правоохранительных, налоговых органах¹⁷.

Основным отличием вышеуказанных услуг от аудита налогообложения является то, что аудит налогообложения предполагает непосредственное проведение проверки полноты и правильности исчисления и перечисления налогов и других обязательных платежей в бюджеты различных уровней. Еще одним отличием является то, что результаты аудита налогообложения оформляются заключением об итогах проведения налогового аудита, в котором аудиторы выражают мнение о степени достоверности и соответствия бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, о порядке формирования, отражения в учете и уплаты налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды. К заключению может прилагаться отчет, в котором содержатся рекомендации аудируемому лицу по исправлению выявленных налоговых нарушений, рекомендации по их устранению, а также рекомендации относительно правильности применения налоговых льгот.

Результаты оказания консультационных услуг могут быть оформлены в любом виде, это могут быть как, например, устные консультации по налогам, изменениям в налоговом законодательстве и другим факторам, которые в состоянии повлиять на правильность исчисления и пе-

речисления платежей в бюджеты, проект по построению системы налогообложения хозяйствующего субъекта либо письменное заключение с указанием на налоговое правонарушение, совершенное хозяйствующим субъектом, и его последствия, а также рекомендации по его устранению. И главным образом, эффективность услуг налогового консультирования будет лишь в том случае, если она базируется на проведенном в организации налоговом аудите.

Второй уровень занимает и ряд других нормативно-правовых актов, имеющих отношение к регулированию аудиторской деятельности, в частности это:

- федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"¹⁸;

- федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 "О банках и банковской деятельности"¹⁹ (например, в части аудиторской проверки кредитной организации, банковских групп и банковских холдингов);

- федеральный закон от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)"²⁰;

- федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ "Об акционерных обществах"²¹;

- федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"²² и т.д.

Третий уровень системы нормативного регулирования представлен федеральными правилами (стандартами) и подзаконными нормативно-правовыми актами.

Стандарты аудита - правила, которыми регулируется аудиторская деятельность и опираясь на которые аудитор проводит контрольные мероприятия в любых формах (предварительные, текущие, последующие)²³. Стандарты аудиторской деятельности вводятся в действие постановлениями Правительства Российской Федерации. В первую очередь, это Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (в редакции от 27 января 2011 г.) "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности"²⁴, в указанное Постановление Правительства Российской Федерации вносились последующие изменения путем издания отдельных постановлений.

Существующим в настоящее время стандартам аудиторской деятельности присущи следующие характерные черты:

- устанавливают единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации;

- регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности;

- устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности;

- являются необходимым условием качественного аудита ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления;

- подлежат периодическому пересмотру с изменением экономической ситуации в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности²⁵.

Следует обратить особое внимание на то, что анализ стандартов аудиторской деятельности демонстрирует отсутствие какого-либо соответствующего стандарта, который бы регулировал столь узкое направление, как аудит налогообложения.

Тем не менее на данном уровне было бы целесообразно закрепить методику аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами»²⁶ (далее - Методика аудиторской деятельности, Методика), одобренную 11 июля 2000 г. Протоколом № 1 Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, так как именно указанный документ стал основой законодательного регулирования налогового аудита. Целью Методики является определение способов практического выполнения аудиторскими организациями, работающими самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, специального аудиторского задания по выражению мнения о соответствии порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды нормам, установленным законодательством (проведение налогового аудита), а также об оказании других со-

путствующих услуг по налоговым вопросам. В Методике впервые на законодательном уровне определяется понятие налогового аудита. Согласно п. 2.1. Методики, под налоговым аудитом понимается выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, о порядке формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды.

Указанной Методикой очерчивается круг задач налогового аудита, в частности:

а) определение основных принципов, этапов и подходов к проведению налогового аудита;

б) выявление основ взаимоотношений (далее общения) аудиторской организации с налоговыми органами в ходе выполнения налогового аудита;

в) определение ответственности сторон при проведении налогового аудита;

г) установление порядка проведения и оформления результатов выполнения специального аудиторского задания по налоговым вопросам, принципам.

Второй раздел Методики регулирует основные принципы проведения налогового аудита и его этапы.

При принятии Методики аудиторской деятельности предлагалось придание этому документу статуса стандарта, однако данное предложение не было принято.

Четвертый уровень согласно подходу, указанному в учебном пособии «Правовые основы бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации» под редакцией Е.М. Ашмаринной²⁷, образуют приказы Министерства финансов Российской Федерации, внутренние стандарты профессиональных объединений аудиторов и акты министерств и ведомств, устанавливающие правила организации аудиторской деятельности.

На наш взгляд, целесообразнее к четвертому уровню отнести Приказы Министерства финансов Российской Федерации и акты, регламентирующие отдельные вопросы аудита в силу того, что на данное ведомство возлагаются функции государственного регулирования аудиторской деятельности.

Согласно п.1 ст. 15 Закона об аудиторской деятельности, функции государственного регулирования аудиторской деятельности возложены на уполномоченный орган. Эта функция возложена на Министерство финансов Российской Федерации, деятельность которого в первую очередь регламентируется постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 “О Министерстве финансов Российской Федерации”²⁸. Непосредственно исполнением данной обязанности занимается созданный в данном ведомстве Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности.

В частности, стоит упомянуть письмо Министерства финансов РФ от 6 декабря 2010 г. № 07-03-05/1098 “О правилах внутреннего контроля качества работы в аудиторских организациях”, письмо Министерства финансов РФ от 13 апреля 2009 г. № 07-03-32/520 “О применении законодательства РФ о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма в ходе осуществления аудиторской деятельности”. Особо интересным представляются одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине России протоколом №25 от 22 апреля 2004 г. “Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг”²⁹.

Согласно первому разделу Методических рекомендаций, актуальность методики по проверке налога на прибыль при проведении аудита связана с тем, что налоги представляют собой часть отношений экономического субъекта с государственными и контролирующими органами и нарушения в данной области могут повлечь за собой существенные последствия для экономического субъекта.

Целью методических рекомендаций является представление руководства по практическому применению основных принципов и стандартов аудита на базе конкретного рабочего материала по отдельной области аудита - налога на прибыль и обязательств перед бюджетом по данному налогу.

Основная задача методических рекомендаций - оказание помощи аудиторам:

- в определении подходов к проведению проверки налога на прибыль на различных этапах аудита;

- разработке основополагающих и конкретных процедур проверки;
- оформлении рабочих документов и результатов аудита.

Основной задачей аудита в области налога на прибыль и обязательств перед бюджетом является получение доказательств по вопросам:

- правильности формирования налоговой базы, отсутствие неправомерно исключенных статей;

- отражения текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;

- отражения сумм отложенных налогов в бухгалтерской отчетности согласно действующим принципам бухгалтерского учета;

- классификации и раскрытия в финансовой отчетности с должной степенью детализации информации о расходе по налогу на прибыль, текущем налоговом обязательстве, отложенных налоговых активах и обязательствах;

- полноты и своевременности уплаты экономическим субъектом в бюджет налога на прибыль.

К пятому уровню относятся внутренние стандарты профессиональных объединений аудиторов.

Закон об аудиторской деятельности предусматривает издание стандартов саморегулируемых организаций аудиторов и кодексов профессиональной этики аудиторов. Однако вопрос об отнесении стандартов саморегулируемых организаций аудиторов и кодексов профессиональной этики аудиторов к нормативно-правовым актам является несколько спорным, так как они принимаются органами, не являющимися органами публичной власти. Тем не менее они обязательны для исполнения членами соответствующих саморегулируемых организаций аудиторов.

Шестой уровень охватывает внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатываются на основе федеральных стандартов аудита и складывающейся практики аудита. Такие стандарты используются исключительно внутри организации для повседневной работы, являясь своего рода ноу-хау.

Таким образом, в законодательстве отсутствует достаточно четкая, эффективная и актуальная нормативно-правовая база относительно разграничения собственно аудита как проверки достоверности финансовой (хозяйственной) дея-

тельности субъекта и аудита налогообложения как отдельного вида аудита (либо сопутствующего аудиту услуг). В складывающейся практике он может быть как частью независимой, обязательной либо инициативной аудиторской проверки.

Основной целью аудита налогообложения является получение необходимых аудиторских доказательств и формирование мнения относительно полноты и достоверности информации о расчетах с бюджетом по уплачиваемым организацией налогам и сборам, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности и пояснениях к ней.

В настоящее время в связи со все более возрастающим спросом со стороны хозяйствующих субъектов на проведение аудита налогообложения потребность в четком государственном регулировании аудита налогообложения очевидна.

Во-первых, необходимо совершенствовать и повышать качество норм Методики аудиторской деятельности, так как она уже давно не отвечает современным требованиям методологии налогообложения.

Требуется стандартизация аудита налогообложения как самостоятельного направления аудита, которая бы закрепляла в своих нормах понятие, основные принципы, задачи и общую методологию проведения аудита налогообложения, а также определяла бы критерии качества оказываемой услуги. Наличие подобного стандарта позволит и четко разграничить понятия "аудит налогообложения" и "налоговой консалтинг".

Во-вторых, целесообразно закрепить на уровне саморегулируемых аудиторских организаций положения, раскрывающие конкретные методики проведения аудита налогообложения (в частности, методика аудита по НДС, методика аудита по налогу на прибыль организаций, методика аудита по налогу на доходы физических лиц и др.).

Таким образом, необходимость принятия и упорядочения норм в сфере аудита налогообложения очевидна. Существование самостоятельных актуальных нормативно-правовых актов в данной сфере упростит и упорядочит деятельность аудиторских организаций, а экономическому субъекту позволит избежать налоговых рисков в виде штрафов и пеней и предупредить нежелательные последствия проверок, осуществляемых налоговыми органами.

¹ Собрание законодательства Рос. Федерации. 2009. № 1. Ст. 15.

² Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. М., 1996. С. 43.

³ В настоящее время утратил силу.

⁴ Временные правила аудиторской деятельности в РФ. Согласно п. 2 Указа временные правила вступают в силу на всей территории Российской Федерации с момента опубликования Указа и действуют до принятия Федеральным Собранием Российской Федерации закона Российской Федерации, регулирующего аудиторскую деятельность.

⁵ В настоящее время утратил силу.

⁶ В настоящее время утратили силу.

⁷ В настоящее время утратил силу.

⁸ СЗ РФ 2009. № 1. Ст. 15.

⁹ Например, В.И. Подольский выделяет четыре уровня. Первый уровень: федеральный закон "Об аудиторской деятельности", второй: федеральные правила (стандарты), законодательные и подзаконные нормативно-правовые акты. Третий уровень образуют внутренние стандарты аккредитованных профессиональных объединений, а также нормативно-правовые акты министерств и федеральных служб и агентств. И, наконец, четвертый уровень включает внутренние стандарты аудиторской деятельности (*Подольский В.И. Аудит: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям*. М., 2008. С. 34-37).

¹⁰ Ашмарина Е.М., Быля А.Б., Терехова Е.В. Правовые основы бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации: учеб. пособие / под ред. Е.М. Ашариной. М., 2011. С. 147-148.

¹¹ Российская газета. 1993. № 237.

¹² Собрание законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824; 2000. № 32. Ст. 3340.

¹³ Там же.

¹⁴ Там же.

¹⁵ Там же.

¹⁶ Там же.

¹⁷ Аудиторские ведомости. 2009. № 8.

¹⁸ Собрание законодательства Рос. Федерации. 1996. № 48. Ст. 5369.

¹⁹ Там же. 1996. № 6. Ст. 492.

²⁰ Там же. 2002. № 28. Ст. 2780.

²¹ Там же. 1996. № 1. Ст. 1.

²² Там же. 1998. № 7. Ст. 785.

²³ Ашмарина Е.М., Быля А.Б., Терехова Е.В. Указ. соч. С. 148.

²⁴ Собрание законодательства Рос. Федерации. 2002. № 39. Ст. 3797.

²⁵ Аудиторские ведомости. 2010. № 12.

²⁶ Там же. 2000. № 10.

²⁷ Ашмарина Е.М., Быля А.Б., Терехова Е.В. Указ. соч. С. 147-148.

²⁸ Собрание законодательства Рос. Федерации. 2004. № 31. Ст. 3258.

²⁹ Документ опубликован не был.