

## 4.5. НАЛОГОВЫЙ АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИ- ЧЕСКИЕ И ОРГАНИЗАЦИОННО- МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ГАРМОНИЗАЦИИ ВО ВНУТРЕННЕЙ И ВНЕШНЕЙ СРЕДЕ

Шурчкова И.Б., старший преподаватель  
кафедры учета и аудита

*Рязанский государственный  
университет им. С.А. Есенина*

В данной статье рассматриваются теоретико-методологические и организационно-методические аспекты гармонизации налогового аудита во внутренней и внешней среде на основе предложенной структуры услуг аудиторских организаций и концепции взаимодействия ее отдельных уровней услуг через систему введенных показателей – факторов консолидации с позиций новой редакции Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ.

Значимой особенностью Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (Федеральный закон №307-ФЗ) является принятие впервые в международной практике смешанной системы регулирования аудиторской деятельности, на которую в данном документе сделан основной акцент. При этом сами виды услуг, оказываемых аудиторскими организациями на практике, не представлены в Федеральном законе №307-ФЗ в полной мере. В частности, в Федеральном законе №307-ФЗ не находит отражения налоговый аудит. В нем также отсутствуют какие-либо упоминания об аспектах проверки обязательств перед бюджетом по налогам в рамках аудита, за исключением прочих услуг (постановка, восстановление и ведение налогового учета и др.).

В связи с этим продолжают дискуссии не только о концепции налогового аудита, но и о его месте в структуре аудиторской деятельности. Ситуация нагнетается и становится еще более острой с появлением в последнее время концепции налогового аудита в рамках деятельности налоговых органов в связи с созданием в их структуре подразделений налогового аудита. Последнее обстоятельство было продиктовано прежде всего огромным количеством дел в арбитражных судах по налоговым спорам, что в свою очередь свидетельствует о существующих проблемах как в деятельности налоговых органов, так и в аудиторской деятельности.

В целях решения указанных проблем актуальна разработка возможных теоретико-методологических и организационно-методических аспектов гармонизации налогового аудита во внутренней и внешней среде. Внутренняя среда – это структура услуг аудиторских организаций и сопровождающая ее нормативно-законодательная база. В целях настоящей работы под внешней средой понимается деятельность государственных налоговых органов и нормативно-законодательная база, сопровождающая эту деятельность.

Важным достижением новой редакции Федерального закона №307-ФЗ является образование системы иерархического построения услуг, оказываемых аудиторскими организациями, с дополнением к аудиту и сопутствующим услугам прочих услуг, которые выделены из состава

сопутствующих услуг. Однако в Федеральном законе №307-ФЗ не дано определение как сопутствующим, так и прочим услугам, что вызывает сложности в идентификации отдельных видов деятельности. Существовавшее ранее определение сопутствующих услуг базировалось на основе исключения одного из двух видов деятельности (т.е. сопутствующие услуги – это все те, которые не относятся к аудиту). В определении Хахоновой Н.Н. и Богатой И.Н. оказание сопутствующих аудиту услуг – это предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями помимо проведения аудиторских проверок [7, с. 26]. Аналогичное по сущности определение дает Подольский В.И. Сопутствующие аудиту услуги – это отличные от аудита услуги, связанные с выражением в установленной форме независимого мнения об информации организации [4, с. 9]. Очевидно, что с появлением прочих услуг приходится делать выбор одного из трех видов деятельности, из которых два не определены. При этом метод исключения становится неприемлемым, а определение сопутствующих услуг, приведенное выше, оказывается несостоятельным. Таким образом, возникает необходимость поиска других возможных теоретико-методологических подходов к решению данной проблемы.

Обозначенная проблема проявляется для тех видов услуг, оказываемых аудиторскими организациями, которые не нашли отражение в Федеральном законе №307-ФЗ, таких как инициативный аудит, аудит по специальным аудиторским заданиям, в том числе и налоговый. Проведенный анализ научных публикаций подтверждает факт существования различных взглядов по существу данного вопроса. Подольский В.И. относит инициативный аудит и аудит по специальным заданиям к прочим услугам [5, с. 7]. Булыга Р.П. относит налоговый аудит (как вид аудита по специальным заданиям) к сопутствующим услугам [3, с. 127].

По нашему мнению, инициативный аудит, который проводится по той же методике, что и обязательный аудит, следует отнести к сопутствующим услугам. Что касается перечня услуг по специальным аудиторским заданиям, то его следует разделять на сопутствующие и прочие услуги. К прочим услугам следует отнести отдельные виды специальных аудиторских заданий, которые представлены в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ПСАД) «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20 октября 1999 г., протокол №6), поскольку приведенные в данном ПСАД виды специальных аудиторских заданий следует разделять на сопутствующие аудиту услуги и прочие услуги, последние из которых к аудиторским услугам как таковым не относятся. Т.е. данное ПСАД следует рассматривать с позиции его актуализации требованиям новой редакции Федерального закона №307-ФЗ. В связи с этим к прочим услугам следует отнести:

- специальное аудиторское задание по юридической и экономической экспертизе договоров, регулирующих гражданско-правовые отношения;
- специальное аудиторское задание об отчете, подготовленном за ряд смежных лет;
- специальное аудиторское задание, полученное от государственных органов (если оно по своей сути является прочей услугой).

Данные специальные аудиторские задания закреплены соответственно в пп. 4, 6 и 7 ПСАД «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям».

Остальные специальные аудиторские задания, закрепленные соответственно в пп. 3, 5 и 7 данного ПСАД, следует отнести к сопутствующим аудиту услугам, поскольку они непосредственно являются аудиторскими услугами:

- специальное аудиторское задание по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности (регулируется Федеральным правилом (стандартам) аудиторской деятельности (ФПСАД №30);
- специальное аудиторское задание о бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с принципами бухгалтерской отчетности, отличными от российских правил бухгалтерского учета (регулируется ФПСАД №31);
- специальное аудиторское задание, полученное от государственных органов (если оно по своей сути является аудиторской услугой).

К специальным аудиторским заданиям, являющимся аудиторскими услугами, следует отнести и налоговый аудит, который не находит отражения в ПСАД «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям», что правомерно, поскольку перечень специальных аудиторских заданий, приведенный в данном ПСАД является открытым. В приложениях к ПСАД «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» приведены примеры заключений и по другим специальным аудиторским заданиям.

Для полноты раскрытия возможных теоретико-методологических и организационно-методических аспектов гармонизации налогового аудита Федеральному закону №307-ФЗ, выявления существующих взаимосвязей данного вида деятельности с другими видами деятельности и их гармонизации, а также однозначной идентификации его статуса как услуги и места в структуре услуг, оказываемых аудиторскими организациями, с одной стороны, и с учетом статуса налогового аудита как связующего звена между государственными налоговыми органами и экономическим субъектом-налогоплательщиком. С другой стороны, предлагается прежде всего ввести понятие «уровень услуг» с целью группировки услуг по видам, применяемым на практике. Уровень услуг – это совокупность объединенных индивидуальной характерной миссией услуг, оказываемых аудиторскими организациями. Под миссией уровня услуг мы понимаем главную цель, определяющую смысл его существования. Миссия уровня услуг отражена в его названии. На рис. 1 представлена предлагаемая нами структура услуг аудиторских организаций, включающая семь уровней и фактор несовместимости с проведением аудиторской проверки.

1. Уровень аудита.
2. Уровень сопутствующих услуг.
3. Уровень консалтинга.
4. Уровень аутсорсинга.
5. Уровень анализа и планирования.
6. Уровень оценочной деятельности.
7. Уровень научно-просветительской деятельности.

Из рис. 1 видно, что аудиторские услуги представлены первыми двумя уровнями, а на уровнях с третьего по седьмой размещены прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью. При этом содержательное наполнение прочих услуг полностью соответствует их открытому перечню из 10 пунктов, приведенному в Федеральном законе №307-ФЗ, который реструктурирован нами с размещением прочих услуг на пяти последних уровнях услуг рис. 1.

В соответствии с Федеральным законом №307-ФЗ аудит – это независимая проверка бухгалтерской (финан-

совой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. На первом уровне («уровень аудита») размещен обязательный аудит, имеющий наивысший приоритет в соответствии с Федеральным законом №307-ФЗ. Обязательный аудит – это аудит, проведение которого обусловлено прямым указанием в Федеральном законе №307-ФЗ.

Другим видом аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является инициативный аудит, который проводится по решению руководства экономического субъекта. Он может быть как комплексным, так и тематическим. При тематическом аудите контролю и анализу подвергаются только отдельные разделы и участки учета. Инициативный аудит проводится по той же методике, что и обязательный.

В связи с различием приоритетов данных видов аудита, инициативный комплексный аудит следует разместить на уровне аудита, а инициативный тематический аудит – на уровне сопутствующих услуг.

Размещение инициативного комплексного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности на «уровне аудита» продиктовано тем, что все хозяйствующие субъекты в обязательном порядке должны составлять и предоставлять годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ (Федеральный закон №129-ФЗ). И в организациях, для которых аудит не является обязательным, не исключается потребность в проведении аудита, например, в случаях смены руководства, главного бухгалтера, при реорганизации предприятия и других случаях. Под инициативным комплексным аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности мы понимаем проверку завершённой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности по той же методике, что и обязательный аудит.

На втором уровне (уровень сопутствующих услуг) размещены:

- сопутствующие услуги;
- инициативный тематический аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- налоговый аудит (как аудит по специальным заданиям).

Сопутствующие услуги, представленные на данном уровне, являются уровнеобразующими и в соответствии с ч. 2 ст. 1 Федерального закона №307-ФЗ относятся к аудиторским услугам. Следует отметить, что сопутствующие услуги, регулируемые ФПСАД №30, 31, могут служить доказательством правомерности размещения на этом же уровне налогового аудита, поскольку они являются извлечением из перечня услуг по специальным аудиторским заданиям, к которым относится и налоговый аудит.

Инициативный тематический аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности включен в уровень сопутствующих услуг в соответствии с его приоритетом по отношению к аудиту. Потребность в данном виде аудита обусловлена прежде всего необходимостью выявления и устранения причин возникновения проблемных участков бухгалтерского учета. Под инициативным тематическим аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности мы понимаем проверку по отдельным разделам и участкам бухгалтерского учета за определенный период времени. Причем инициаторами этого аудита могут выступать экономические субъекты, как освобожденные от проведения обязательного аудита, так и те, для которых проведение обязательного аудита определено Федеральным законом №307-ФЗ.

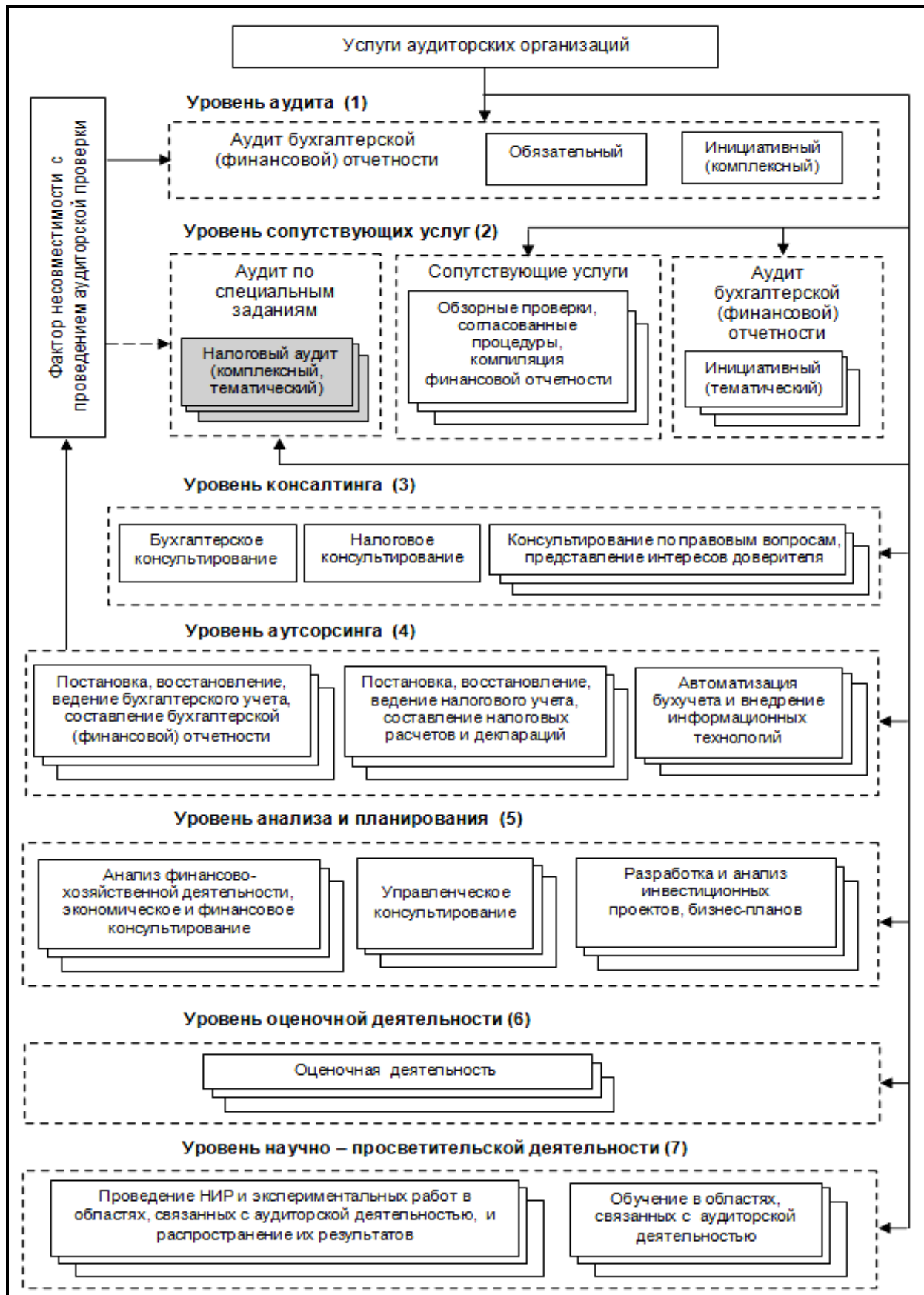


Рис. 1. Структура услуг аудиторских организаций

Налоговый аудит в классическом его понимании представляет собой 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, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды. Данное определение приведено в п. 2.1 Методики аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобренной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 11 июля 2000 г., протокол №1 (Методика), которая является в настоящее время нормативным документом, регламентирующим порядок проведения налогового аудита в РФ (до внесения изменений и дополнений в ФПСАД). На рис. 1 находят отражение виды налогового аудита. Налоговый аудит может быть как комплексным, так и тематическим. Под комплексным налоговым аудитом понимают проверку правильности составления деклараций и расчетов по всем налогам, уплачиваемым предприятием за год. Под тематическим налоговым аудитом – проверку правильности составления деклараций и расчетов по отдельным налогам, уплачиваемым предприятием за определенный период.

Приведем необходимые и достаточные доказательства того, что налоговый аудит является сопутствующей услугой. Размещение налогового аудита на уровне сопутствующих услуг обусловлено его приоритетом по отношению к аудиту и явной аудиторской направленностью в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности в разрезе показателей, касающихся налогов и сборов.

Следует отметить, что данный вывод носит субъективный характер и может служить только необходимым условием доказательства того, что налоговый аудит – сопутствующая услуга. В связи с тем, что все уровни услуг четко определены в соответствии со своей миссией (рис. 1), становится возможным применение метода исключения. Налоговый аудит, как видно из рис. 1, гармонично размещается на уровне сопутствующих услуг, наряду с проверками отдельных разделов и участков бухгалтерского учета (в рамках инициативного тематического аудита); отдельных процедур и проверок (в рамках сопутствующих услуг), как отдельное направление аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в разрезе показателей, касающихся налогов и сборов. Применение метода исключения для уровней услуг, приведенных на рис. 1, показывает, что налоговый аудит не может быть размещен на любом из оставшихся уровней услуг, что является достаточным доказательством того, что налоговый аудит – сопутствующая услуга.

В связи с тем, что все виды услуг, оказываемых аудиторскими организациями, идентифицированы нами путем их размещения по соответствующим уровням услуг, на каждый из которых возложена своя индивидуальная миссия, становится возможным дать авторские определения сопутствующим аудиту услугам и прочим услугам, связанным с аудиторской деятельностью.

Сопутствующие аудиту услуги – это аудиторские услуги, отличные от услуг уровня аудита, уровня консалтинга, уровня аутсорсинга, уровня анализа и планирования,

уровня оценочной деятельности и уровня научно-просветительской деятельности, связанные с выражением в установленном форме независимого мнения об информации организации.

Выполнение прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, это предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями помимо оказания аудиторских услуг уровня аудита и уровня сопутствующих услуг.

На третьем уровне услуг (уровень консалтинга) размещены:

- бухгалтерское консультирование (извлечение из п. 1 ч. 7 ст. 1 Федерального закона №307-ФЗ);
- налоговое консультирование (извлечение из п. 2 ч. 7 ст. 1 Федерального закона №307-ФЗ);
- консультирование по правовым вопросам, представление интересов доверителя и т.д. (п. 5 ч. 7 ст. 1 Федерального закона №307-ФЗ). Приведенная совокупность услуг аудиторских организаций соответствует понятию «консалтинг».

На четвертом уровне услуг (уровень аутсорсинга) размещены:

- постановка, восстановление, ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности (извлечение из п. 1 ч. 7 ст. 1 Федерального закона №307-ФЗ);
- постановка, восстановление, ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций (извлечение из п. 2 ч. 7 ст. 1 Федерального закона №307-ФЗ);
- автоматизация бухучета и внедрение информационных технологий (п. 6 ч. 7 ст. 1 Федерального закона №307-ФЗ). Приведенная совокупность услуг аудиторских организаций соответствует понятию «аутсорсинг».

На пятом уровне услуг (уровень анализа и планирования) размещены:

- анализ финансово-хозяйственной деятельности, экономическое и финансовое консультирование (п. 6 ч. 7 ст. 1 Федерального закона №307-ФЗ);
- управленческое консультирование (п. 4 ч. 7 ст. 1 Федерального закона №307-ФЗ);
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов (п. 8 ч. 7 ст. 1 Федерального закона №307-ФЗ), объединенные общей миссией.

На шестом уровне услуг (уровень оценочной деятельности) размещены прочие услуги по оценочной деятельности (п. 7 ч. 7 ст. 1 Федерального закона №307-ФЗ).

На седьмом уровне услуг (уровень научно-просветительской деятельности) размещены:

- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов (п. 9 ч. 7 ст. 1 Федерального закона №307-ФЗ);
- обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью (п. 10 ч. 7 ст. 1 Федерального закона №307-ФЗ).

В структуру услуг аудиторских организаций нами введен логический оператор «фактор несовместимости с проведением аудиторской проверки», без учета которого структура услуг аудиторских организаций не может быть раскрыта в полной мере.

Критерии независимости аудиторских организаций по пп. 1-3, 5-7 ч. 1 ст. 8 Федерального закона №307-ФЗ направлены на исключение предвзятости и возможного преднамеренного искажения информации в ходе аудита. Единственный критерий, который направлен на исключение возможного непреднамеренного искажения информации, приведен в п. 4 ч. 1 ст. 8 Федерального закона №307-ФЗ. Он проявляется в результате привыкания к информации, подлежащей проверке. Как следствие этого, могут оказаться невыявленными возможные искажения, в том числе и весьма существенные, в

бухгалтерской (финансовой) отчетности. Очевидно, что привыкание возникает при продолжительном и регулярном обращении к одной и той же информации или при ее собственном создании, что имеет место при проведении услуг на уровне аутсорсинга. Учет данного факта может существенно повлиять на достоверность отдельных проверок и, следовательно, качество аудита в целом. С учетом этих обстоятельств нами и введен в структуру услуг аудиторских организаций фактор несовместимости с проведением аудиторской проверки, который инициируется услугами уровня аутсорсинга. В соответствии с п. 4 ч. 1 ст. 8 Федерального закона №307-ФЗ, аудит не может осуществляться аудиторскими организациями, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам, в отношении этих лиц. Другими словами, это означает, что аудиторские организации не могут проводить проверки по завершённой бухгалтерской (финансовой) отчетности, по которой этими же аудиторскими организациями была создана информация, подлежащая проверке, при оказании вышеназванных услуг. Дадим определение введенному понятию. «Фактор несовместимости с проведением аудиторской проверки» это логический оператор, который свидетельствует о запрете на проведение аудиторской проверки тем аудиторским организациям, которые ранее (в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита) оказывали услуги данному экономическому субъекту на уровне аутсорсинга по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Фактор несовместимости с проведением аудиторской проверки в соответствии с п. 4 ч. 1 ст. 8 Федерального закона №307-ФЗ действует на услуги уровня аудита.

В связи с отсутствием налогового аудита в Федеральном законе №307-ФЗ нами сформулированы следующие теоретико-методологические обоснования необходимости введения фактора несовместимости с проведением аудиторских проверок и для налогового аудита:

- в связи с тем, что источником исходной информации для налогового аудита, наряду с налоговым учетом, является и бухгалтерский учет, то фактор несовместимости с проведением аудиторской проверки для услуг уровня аудита должен быть распространен и на налоговый аудит;
- в связи с тем, что при налоговом аудите проверяется бухгалтерский учет расчетов по налогам и сборам и налоговый учет, то фактор несовместимости с проведением аудиторской проверки для налогового аудита должен налагать запрет на его проведение для тех аудиторских организаций, которые ранее (в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению налогового аудита) выполняли услуги на уровне аутсорсинга по налоговой составляющей (восстановление, ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций) для одного и того же экономического субъекта.

Таким образом, фактор несовместимости с проведением аудиторской проверки для налогового аудита как логический оператор означает выполнение хотя бы одно из двух вышечеречисленных условий (т.е. проведение аутсорсинга по бухгалтерской составляющей, или проведение аутсорсинга по налоговой составляющей). Учет данного теоретико-методологического подхода к организации проведения налогового аудита обеспечи-

вает возможность существенного повышения качества его проведения.

Следуя логике порядка изложения, раскроем взаимосвязи между уровнями услуг. Для этих целей предложена концепция взаимодействия уровней услуг аудиторских организаций, представленная в табл. 1 в виде матрицы факторов консолидации уровней услуг аудиторских организаций.

Все уровни услуг разделены на три группы:

- консолидированные уровни услуг;
- базовый уровень услуг;
- неконсолидированные уровни услуг.

К консолидированным уровням услуг отнесены:

- уровень аудита;
- уровень сопутствующих услуг;
- уровень консалтинга.

К неконсолидированным уровням услуг отнесены уровни анализа и планирования, оценочной деятельности и научно-просветительской деятельности. Уровень аутсорсинга является базовым уровнем услуг.

Консолидированные уровни услуг объединены объективно существующими тесными взаимосвязями – факторами консолидации (Ф12, Ф13, Ф21, Ф23, Ф31, Ф32). Неконсолидированные уровни услуг не имеют явно прослеживаемых взаимосвязей между собой. Базовый уровень услуг имеет взаимосвязи (факторы консолидации) между всеми уровнями услуг (Ф14, Ф24, Ф34, Ф41, Ф42, Ф43, Ф45, Ф46, Ф54, Ф64). Неконсолидированные уровни услуг могут иметь связи с консолидированными уровнями услуг (Ф15, Ф25, Ф61, Ф62, Ф63, Ф65). Факторы консолидации между всеми уровнями услуг аудиторских организаций, как правило, носят прямой характер, за исключением факторов консолидации с уровнем научно-просветительской деятельности, которые являются косвенными (КФ71, КФ72, КФ73, КФ74, КФ75, КФ76).

- **Фен** – фактор консолидации действия верхнего уровня на нижний;
- **Фне** – фактор консолидации действия нижнего уровня на верхний;
- **КФ** – фактор консолидации косвенного действия.

Таблица 1

**МАТРИЦА ФАКТОРОВ КОНСОЛИДАЦИИ УРОВНЕЙ УСЛУГ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Нумерация уровней услуг	Уровни услуг аудиторских организаций	Нумерация уровней услуг						
		1	2	3	4	5	6	7
<b>Консолидированные уровни услуг</b>								
1	Уровень аудита	-	Ф12	Ф13	Ф14	Ф15	-	-
2	Уровень сопутствующих услуг	Ф21	-	Ф23	Ф24	Ф25	-	-
3	Уровень консалтинга	Ф31	Ф32	-	Ф34	-	-	-
<b>Базовый уровень услуг</b>								
4	Уровень аутсорсинга	Ф41	Ф42	Ф43	-	Ф45	Ф46	-
<b>Неконсолидированные уровни услуг</b>								
5	Уровень анализа и планирования	-	-	-	Ф54	-	-	-
6	Уровень оценочной деятельности	Ф61	Ф62	Ф63	Ф64	Ф65	-	-
7	Уровень научно-просветительской деятельности	КФ71	КФ72	КФ73	КФ74	КФ75	КФ76	-

Под факторами консолидации уровней услуг подразумеваются структурированные данные, комментарии, а также логические операторы и другая информация

(результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности, анализа результатов проведения внутреннего контроля, инвентаризаций и т.д.), в частности, к ним относится введенный ранее фактор несовместимости с проведением аудиторской проверки, который является логическим оператором.

Из проведенного анализа данных табл. 1 можно сделать следующие выводы:

- факторы консолидации верхнего уровня услуг являются исходными данными для нижнего уровня услуг;
- факторы консолидации нижнего уровня услуг представляют собой данные, подтверждающие, отвергающие или дополняющие данные факторов консолидации верхнего уровня услуг.

При этом для качественного оказания услуг на нижнем уровне необходима информация верхнего уровня, а сама информация нижнего уровня (при ее учете на верхнем уровне), повышает достоверность информации верхнего уровня. Например, положительный результат от оказания услуг на уровне консалтинга (нижний уровень) по налоговой составляющей может быть достигнут только тогда, когда этим услугам предшествовал налоговый аудит (верхний уровень). В противном случае аудиторы не смогут оперировать всем объемом информации об организации и ее деятельности, следовательно, найти наиболее приемлемое и эффективное решение поставленной проблемы. Аналогичным образом взаимосвязаны аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности (верхний уровень) и налоговый аудит (нижний уровень) через систему факторов консолидации. Нижний уровень (налоговый аудит) повышает достоверность проверки по верхнему уровню (аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности), поскольку на верхнем уровне проверка осуществляется выборочным способом, а на нижнем – сплошным способом, достоверность которого значительно выше. При этом для достижения высокого уровня достоверности налогового аудита, необходим предварительный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности для получения необходимых факторов консолидации, действующих на налоговый аудит [8, с. 13; 9, с. 176].

В качестве примеров, подтверждающих достижение положительного эффекта от применения предложенной структуры услуг аудиторских организаций (см. рис. 1) и концепции взаимодействия ее отдельных уровней услуг через факторы консолидации (см. табл. 1), могут служить следующие:

- при идентификации вновь вводимой услуги, например, «постановка системы внутреннего контроля», используя структуру услуг аудиторских организаций, можно однозначно разместить данную услугу на уровне консалтинга путем применения метода исключения;
- выявить факты, имеющие некорректное содержание, смысл, действие. Например, существующее утверждение о возможности выполнения прочих услуг не аудиторскими организациями некорректно для услуг уровня консалтинга, поскольку данный уровень консолидирован с уровнями аудиторской деятельности через факторы консолидации. Следовательно, для обеспечения высокого качества услуг на уровне консалтинга, он должен проводиться только аудиторскими организациями с возможным привлечением экспертов;
- могут быть использованы для развития организационно-методических аспектов гармонизации налогового аудита.

Организационно-методические аспекты гармонизации налогового аудита с учетом предложенной нами концепции структурирования услуг аудиторских организаций рассматриваются ниже.

В настоящее время существует консолидированное мнение большинства отечественных ученых о возможности проведения налогового аудита не только как самостоятельной услуги, но и в рамках обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При этом для проведения налогового аудита в договор на проведение обязательного аудита включаются дополнительные требования [1, с. 11; 2, с. 21; 6, с. 13].

К очевидным преимуществам проведения налогового аудита в рамках обязательного аудита следует отнести:

- возможность существенного упрощения налогового аудита и, как следствие, снижение стоимости его проведения;
- возможность достижения более высокой достоверности обязательного аудита.

К недостаткам проведения налогового аудита в рамках обязательного аудита следует отнести:

- насыщение как рабочей, так и отчетной документации по ходу и результатам выполнения работ дополнительными методиками и другой информацией, не имеющей прямого отношения к аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, что может оказаться контрпродуктивным из-за очевидности повышения вероятности непреднамеренных ошибочных выводов;
- возможность выдать аудиторское заключение только относительно бухгалтерской (финансовой) отчетности, поскольку нет законных оснований для выдачи аудиторского заключения по налоговому аудиту из-за отсутствия договора на его проведение.

По нашему мнению, проведение налогового аудита в рамках обязательного аудита наиболее целесообразно в следующих случаях:

- проведение тематического налогового аудита, причем по тем налогам, учет расчетов по которым ведется по правилам бухгалтерского учета (например, налога на добавленную стоимость);
- если по результатам проведения налогового аудита не требуется аудиторское заключение, а достаточно только отчетной документации.

Вышеназванные недостатки и ограничения исключаются при совместном проведении обязательного аудита и налогового аудита по результатам одной и той же финансово-хозяйственной деятельности, на проведение которых оформляются отдельные договоры. В предложенной концепции предполагается следующая хронология проведения работ:

- заключение договора на оказание услуг по обязательному аудиту, и проведение обязательного аудита с оформлением отчетной документации по ходу и результатам выполнения работ (аудиторское заключение не оформляется);
- заключение договора на оказание аудиторских услуг по налоговому аудиту (с учетом факторов консолидации, действующих на налоговый аудит), и проведение налогового аудита с оформлением отчетной документации по ходу и результатам выполнения работ (аудиторское заключение не оформляется);
- интегральный анализ и уточнение отчетных документов, оформление аудиторских заключений по результатам выполнения договоров на оказание обязательного аудита и налогового аудита.

При таком организационно-методическом подходе появляются следующие преимущества:

- возможность существенного упрощения методики проведения налогового аудита за счет возможности максимального использования результатов обязательного аудита и, как следствие, снижение стоимости проведения налогового аудита;
- обеспечивается легитимность аудиторских заключений, как по обязательному, так и по налоговому аудиту;
- возможность достижения более высокой достоверности как обязательного, так и налогового аудита по сравнению с их самостоятельным (обособленным) проведением;
- практическое использование для целей налогового аудита отработанной до совершенства и привычной для аудиторов методики проведения обязательного аудита, в разрезе факторов консолидации, действующих на налоговый аудит, то есть с учетом той информации, которая необходима и достаточна для полноценного проведения налого-

вого аудита при существенном упрощении методики его проведения. Следовательно, можно говорить о повышении эффективности проведения налогового аудита.

И наконец, остановимся на отдельных аспектах гармонизации налогового аудита во внешней среде.

В 2006 г. появилась Концепция налогового аудита в системе налоговых органов, утвержденная распоряжением Федеральной налоговой службы РФ 1 сентября 2006 г. №130@. В рамках данной концепции было принято решение о создании в структуре налоговых органов подразделений налогового аудита. В концепции налоговый аудит понимается как независимое экспертное рассмотрение специально уполномоченным специалистом налогового органа заявленных в установленном действующим законодательством порядке возражений (разногласий) по акту налогового контроля, заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие налоговых органов; заявлений и жалоб физических и юридических лиц на акты ненормативного характера налоговых органов, связанные с применением законодательства РФ о налогах и сборах, либо иные акты законодательства РФ, контроль за исполнением которых возложен на налоговые органы. Другими словами, в налоговых органах создана постоянно действующая система досудебного урегулирования налоговых споров, обусловленная большим объемом дел в арбитражных судах, и как механизм его осуществления - «налоговый аудит». В результате чего появилось словосочетание-омоним. Налоговый аудит в системе налоговых органов – это:

- механизм разрешения налоговых споров в досудебном порядке;
- одна из форм контроля в структуре самих налоговых органов.

Данной деятельности альтернативна деятельность аудиторских организаций на уровне консалтинга по представительству в досудебном разбирательстве по рассмотрению жалоб, возражений экономического субъекта – налогоплательщика по акту налоговой проверки, а также на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов и т.д. Определение налогового аудита в классическом его понимании приведено в Методике. В целях идентификации данных омонимов при необходимости их одновременного упоминания следует применять уточняющие дополнения, например, «государственный налоговый аудит» (для налогового аудита в налоговых органах) и «налоговый аудит» (как услуга аудиторских организаций).

В заключение следует отметить, что предложенная структура услуг аудиторских организаций и концепция взаимодействия ее отдельных уровней услуг через факторы консолидации:

- во-первых, позволяет гармонизировать налоговый аудит, как вид аудиторской деятельности, во внутренней и внешней среде;
- во-вторых, может быть полезна при разработке новых эффективных методик как по налоговому аудиту, так и по другим видам услуг, оказываемых аудиторскими организациями;
- в-третьих, может найти применение при создании профессионально-ориентированных информационно-аналитических систем.

## Литература

1. Кришталева Т.И. Аудит налогообложения [Текст] : учеб. пособие / Т.И. Кришталева. – М. : Дашков и К, 2010. – 272 с.
2. Морозова Ж.А. Налоговый аудит [Текст] : практ. руководство / Ж.А. Морозова. – М. : Статус-Кво 97, 2007. – 240 с.
3. Основы аудита [Текст] : учеб. пособие / под ред. проф. Р.П. Булыги. – Ростов н/Д : Феникс, 2010. - 317 с.
4. Подольский В.И. Аудит [Текст] : учеб. / Подольский В.И. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 744 с.
5. Подольский В.И. Основы аудита [Текст] : учеб. пособие / Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. – М. : Издательский дом БИНФА, 2010. – 189 с.

6. Попова Л.В. Аудит налогообложения [Текст] : учеб. пособие / Попова Л.В., Никулина Л.Н. – М. : Дело и сервис, 2009. – 192 с.
7. Хахонова Н.Н. Аудит [Текст] : учеб. / Хахонова Н.Н., Богатая И.Н. – М. : КНОРУС, 2011. – 720 с.
8. Шурчкова И.Б. Налоговый аудит как вид сопутствующих услуг [Текст] / И.Б. Шурчкова // Современное состояние методологии и методики аудита и их отражение в учебном процессе : сб. мат-лов науч.-метод. семинара 12-13 мая 2008 г., г. Рязань. – Рязань : Копи Принт, 2009. - С. 175-178.
9. Шурчкова И.Б. Содержание и сущность налогового аудита в современных условиях [Текст] / И.Б. Шурчкова // Развитие финансового контроля в современных условиях : сб. мат-лов Междунар. науч.-практ. конф. 23-26 янв. 2008 г., г. Рязань. – Рязань : Политех, 2008. – С. 110-115.

## Ключевые слова

Аудит; налоговый аудит; гармонизация; концепция; уровень услуг; факторы консолидации; уровень аудита; уровень сопутствующих услуг; уровень консалтинга; уровень аутсорсинга; уровень анализа и планирования; уровень оценочной деятельности; уровень научно-просветительской деятельности.

*Шурчкова Ирина Борисовна*  
E-mail: margaritka1506@yandex.ru

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Автор рассматривает комплекс вопросов, посвященных теоретико-методологическим и организационно-методическим аспектам гармонизации налогового аудита во внутренней и внешней среде. В связи с тем, что налоговый аудит не находит отражения в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ, и существуют проблемы повышения эффективности проведения налогового аудита, автором предложены структура услуг аудиторских организаций и концепция взаимодействия ее отдельных уровней с учетом факторов консолидации. Важность решения обозначенных проблем и развития предложенной концепции обуславливает актуальность темы рецензируемой статьи.

Научная новизна и практическая значимость. Автор достаточно глубоко проанализировал введенную им структуру услуг аудиторских организаций, состоящую из семи уровней услуг: аудита, сопутствующих услуг, консалтинга, аутсорсинга, анализа и планирования, оценочной деятельности, научно-просветительской деятельности, предварительно обозначив понятия: «уровень услуг» и «миссия уровня услуг». Автор сформулировал собственные определения сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

В структуру услуг аудиторских организаций автором введен логический оператор «фактор несовместимости с проведением аудиторской проверки», а также аналогичный логический оператор и для налогового аудита. Автором объединены введенные уровни услуг в три группы: консолидированные уровни услуг, базовый уровень, неконсолидированные уровни услуг, а также построена матрица факторов консолидации уровней услуг аудиторских организаций, что отражает аспекты гармонизации налогового аудита во внутренней среде.

Разграничив понятия «государственный налоговый аудит» (налоговый аудит в системе налоговых органов) и «налоговый аудит» (как вид услуг, оказываемых аудиторскими организациями), он обозначил один из аспектов гармонизации налогового аудита во внешней среде.

Рассмотренные автором теоретико-методологические и организационно-методические аспекты, в частности предложенная структура услуг аудиторских организаций и концепция взаимодействия ее отдельных уровней услуг через факторы консолидации, позволяют гармонизировать налоговый аудит во внутренней и внешней среде.

Выводы автора представляются обоснованными и имеющими элементы научной новизны и практической значимости.

Заключение: статья Шурчковой И.Б. «Налоговый аудит: теоретико-методологические и организационно-методические аспекты гармонизации во внутренней и внешней среде» соответствует требованиям, предъявляемым к научным публикациям и рекомендуется к печати в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Отто В.С., к.э.н., доцент, декан факультета экономики Рязанского государственного университета им. С.А. Есенина*

## 4.5. TAX AUDIT: THE THEORETICAL-METHODOLOGICAL AND ORGANIZATIONAL-METHODICAL ASPECTS OF HARMONIZATION IN THE INTERNAL AND EXTERNAL ENVIRONMENT

I.B. Shurchkova, Senior Lecturer of the Department of Accounting and Audit

*Ryazan state university of a name S.A. Esenin*

This article examines the theoretical and methodological and organizational-methodical aspects of harmonization of tax audit in the internal and external environment on the basis of the proposed structure of services of the auditor organizations and the concept of interaction of its different levels of services through the system of imposed indicators – factors of consolidation with the positions of the new version of the Federal law from 30.12.2008 №307-FL «On auditing activity».

### Literature

1. T.I. Krishtaleva. Audit of tax [Text] : allowance textbook / Krishtaleva T.I. – M. : Publishing and trading corporation «Dashkov I K», 2010. – 272 p.
2. Z.A. Morozova. Tax audit : a practical guide [Text] / Morozova Z.A. - M. : LLC «Status Quo 97», 2007. – 240 p.
3. The fundamentals of auditing [Text] : allowance textbook / edited by prof. R.P. Buliga. - Rostov n/D : Phoenix, 2010. – 317 p.
4. V.I. Podolsky. Audit [Text] : textbook / Podilsky V.I. – 4-ed., republication. - M. : UNITY-DANA, 2008. – 744 p.
5. V.I. Podolsky. The fundamentals of auditing [Text] : allowance textbook / Podilsky V.I., Savin A.A., Sotnikova, L.V. - M. : Publishing house of the BINFA, 2010. – 189 p.
6. L.V. Popova, L.N. Nikulina. Audit of taxation : textbook [Text] / Popova, L.V., Nikulina L.N. - M. : Business and Service, 2009. - 192 p.
7. N.N. Hahonova, I.N. Bogataya. Audit [Text] : textbook / Hahonova N.N., Bogataya I.N. - M. : KNORUS, 2011. – 720 p.
8. I.B. Shurchkova. The content and the essence of the tax audit in modern conditions [Text] / The development of the financial control in the modern conditions : collection of materials of the International scientific-practical conference on 23 – 26 January 2008., Ryazan. - Ryazan : LLC «Polytechnic», 2008. – P. 110-115.
9. I.B. Shurchkova. Tax audit as a kind of accompanying services [Text] / Modern status of methodology and methods of audit and their reflection in the educational process : collection of materials of the scientific-methodological seminar 12 - 13 may 2008., Ryazan. – Ryazan : LLC «Copy Print», 2009. - P. 175-178.

### Keywords

Audit; the tax audit; harmonization; concept; the level of services; factors of consolidation; the level of auditing; the level of related services; the level of consulting services; the level of outsourcing; the level of analysis and planning; the level of valuation activity; level of scientific and educational activities.