

4.3. СУЩНОСТЬ НАЛОГОВОГО АУДИТА И ЕГО КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ СТРУКТУРА

Шурчкова И.Б., к.э.н., старший преподаватель кафедры учета и аудита

ФГОБУ ВПО «Рязанский государственный университет им. С.А. Есенина»

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье с философской точки зрения раскрыта сущность налогового аудита как отражение его внутреннего содержания, представленного константами; выражен авторский взгляд на генезис налогового аудита на фоне этапов и периодов развития отечественного аудита; проведен анализ и уточнение понятийного аппарата налогового аудита, на основе которых сформирована концептуальная структура налогового аудита.

В настоящее время налоговый аудит является неотъемлемым элементом инфраструктуры рыночной экономики и представляет собой ее естественный «продукт», поскольку налоговый аудит возник и развивался в условиях происходивших изменений, востребованных переходом экономических отношений в России от административно-командной системы к рыночной системе хозяйствования.

В этих условиях возникла предпринимательская деятельность аудиторских организаций, обусловленная необходимостью в независимом, объективном и конфиденциальном контроле в области налогообложения организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющем ярко выраженную превентивную направленность. В нашей предшествующей работе [28, с. 189] (в табл. 2 на с. 193) представлен генезис налогового аудита на фоне периодизации отечественного аудита, содержащей два этапа, каждый из которых включает три периода.

На первом этапе – этапе аудита переходного периода к рыночной экономике (1987-1996 гг.) – нормативно-правовое регулирование налогового аудита не осуществлялось, более того, официальное понятие налогового аудита отсутствовало.

Второй этап – этап аудита в условиях развивающейся рыночной экономики (1996 г. - по настоящее время) связан с появлением нормативно-правового регулирования налогового аудита.

В частности, четвертый период (1996-2001 гг.), который характеризовался усилением регламентирования аудита, связан с появлением в 2000 г. Правила (стандарта) «Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11 июля 2000 г., протокол №1), где впервые дано официальное определение налогового аудита, а также принятия Правила (стандарта) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20 октября 1999 г., протокол №6).

Пятый период (2001-2008 гг.), который считается периодом окончательного становления аудита в Российской Федерации, связан с появлением Методических рекомендаций по проверке налога на прибыль и обя-

зательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг (утверждены Министерством финансов РФ (Минфин РФ) 23 апреля 2004 г., одобрены Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ 22 апреля 2004 г., протокол №25), а также Методических рекомендаций по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по налогу на добавленную стоимость (одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ 21-22 октября 2003 г.).

Шестой период (2008 г. – по настоящее время) с точки зрения генезиса налогового аудита связан с появлением Федерального стандарта аудиторской деятельности (ФСАД) 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам», а также ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности». В работе [28, с. 189] обобщено, что, несмотря на то, что в данных стандартах отсутствует термин «налоговый аудит», они определяют требования к порядку проведения налогового аудита.

Таким образом, исторически регулирование налогового аудита прошло путь от Правила (стандарта) аудиторской деятельности «Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» до ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» и ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности».

В современных условиях инновационного развития экономики налоговый аудит является одной из наиболее востребованных услуг, оставаясь при этом наиболее дискуссионной. Об этом свидетельствует, прежде всего, то, что в настоящее время существует два подхода к обоснованию места налогового аудита в аудиторской деятельности. Первый из них основан на том, что налоговый аудит отнесен к сопутствующим услугам в соответствии с Правилем (стандартом) «Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами». Данный стандарт относится к первой исторической группе федеральных стандартов аудиторской деятельности, которые представлены правилами (стандартами), принятыми в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности и одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ [7, с. 69]. Поскольку данный стандарт является действующим в настоящее время, он подпадает под действие ч. 4 ст. 1 Закона 307-ФЗ [1], согласно которому перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности. В связи с этим, второй подход к налоговому аудиту как к прочей услуге, основанный на утверждении о том, что налоговый аудит отсутствует в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ФП(С)АД) №24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» является не состоятельным. Наконец, убедительным доказательством того, что налоговый аудит относится к сопутствующим услугам является обоснование того, что он подпадает под действие ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» и ФСАД

9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности».

На протяжении всего периода становления и развития налогового аудита существовала не только практическая и нормотворческая деятельность в области налогового аудита, но и одновременно возникали различные его концепции, иногда совершенно разнополярные. Работы таких отечественных ученых, как И.А. Бажин, А.А. Василенко, Т.А. Головина, Е.А. Деева, И.А. Кислая, Т.И. Кришталева, Н.Т. Лабынцев, А.Ю. Ларичев, О.В. Луцкевич, Н.А. Нестеренко, Л.Н. Никулина, Л.В. Попова, М.В. Попов, Н.А. Разумовская, Е.С. Цепилова, Е.Н. Хачемизова, С.Н. Шепелева и др. [8; 9; 11; 12; 18; 20 и др.] явились вехами в развитии теории и практики налогового аудита, связанными с особенностями становления и развития отечественной рыночной экономики и формированием налоговой системы РФ.

Подтверждением существования различных концепций налогового аудита является то, что в российской экономической литературе очень часто налоговый аудит наделяют такими целями и задачами, которые фактически не только не раскрывают его сущность, а, скорее, искажают и дают ошибочное представление, при этом понятийный аппарат налогового аудита не однозначен в понимании различных авторов. Отсутствие единства в трактовках разных авторов, приводит к тому, что до настоящего времени в экономической литературе не сформулирована его целостная и общепринятая концепция. Это свидетельствует о существующих проблемах аудита как науки, которые отрицательно сказываются не только на практике оказания аудиторских услуг, но и на подготовке специалистов в этой востребованной области. В связи с этим, понимание сущности налогового аудита является основополагающим.

Для раскрытия сущности налогового аудита необходимо исходить из философского толкования категории «сущность». С философской точки зрения категория «сущность» (лат. *essentia*) – это внутреннее содержание предмета, обнаруживающееся во внешних формах его существования, т.е. то постоянное, что сохраняется в явлении при различных вариациях, в том числе и временных. «Сущность» как философская категория – это «смысл данной вещи, то, что она есть сама по себе, в отличие от всех других вещей и в отличие от изменчивых состояний вещи под влиянием тех или иных обстоятельств», а также «совокупность глубинных связей, отношений и внутренних законов, определяющих основные черты и тенденции развития материальной системы». И.Т. Фролов пишет, что «познание сущности возможно лишь на основе абстрактного мышления и создания теории исследуемого процесса» [19, с. 469]. Таким образом, сущность налогового аудита – это отражение его внутреннего содержания, т.е. это его константы, которые сохраняются при различных вариациях аудиторского задания.

Для конкретизации констант налогового аудита необходимо, прежде всего, уточнить и упорядочить его понятийный аппарат. В свою очередь, для уточнения понятийного аппарата налогового аудита необходимо провести анализ самого понятия «налоговый аудит».

Анализ понятия «налоговый аудит» проведем с использованием дедуктивного метода исследования, т.е. как уточнение частных аспектов на основе общего. Полемика относительно понятия «налоговый аудит»

прослеживается фактически с момента разработки и появления Правила (стандарта) «Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», где впервые приведено определение «налоговый аудит» [21, с. 273]. В соответствии с этим документом 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, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды (п. 2.1 Методики аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами»).

Определение налогового аудита, приведенное в данном Правиле (стандарте), отражает его сущность, поскольку оно включает необходимые и достаточные условия для проведения налогового аудита, к которым следует отнести:

- цель – выражение мнения о степени достоверности и соответствия законодательству исчисления и уплаты налогов и других платежей (далее – налоги);
- объект – бухгалтерская и налоговая отчетность экономического субъекта;
- исполнитель – аудиторская организация.

К достаточным условиям следует отнести специальное аудиторское задание.

Исходя из цели налогового аудита (в редакции данного Правила (стандарта)), нами предложена трактовка понятия «функция налогового аудита»: выявление ошибок и предупреждение налоговых правонарушений. Приведенная трактовка функции налогового аудита:

- во-первых, соответствует значению термина «функция», который происходит от латинского *functio* (исполнение, обязанность) и *fungi* (осуществлять, выполнять) и может толковаться как обязанность, назначение, роль;
- во-вторых, согласуется с ролью аудитора в процессе осуществления налогового аудита – помощь в исправлении обнаруженных ошибок вместе с работниками аудируемого лица;
- в-третьих, отражает превентивную миссию налогового аудита как главную цель его назначения в сравнении с миссией налоговых органов, заключающейся в выявлении ошибок и пресечении налоговых правонарушений.

Таким образом, функция налогового аудита является его важнейшей константой, поскольку она раскрывает основной аспект его сущности, проявляющийся в превентивной роли налогового аудита.

Принципиальный вывод из сказанного состоит в понимании налогового аудита как обособленной сферы деятельности.

Исходя из вышеизложенного, можно охарактеризовать «статус» определения «налоговый аудит» (в редакции Правила (стандарта) «Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами») для возможности использования данного определения в качестве базового варианта для сравнения существующих интерпретаций понятия «налоговый аудит». В настоящее время нет ни одной публикации по вопросам налогового аудита без ссылки на Правило (стандарт) «Методика аудиторской дея-

тельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговому вопросу. Общение с налоговыми органами». Многие ученые считают наиболее обоснованным подход, закрепленный в данной Методике. Все это свидетельствует о том, что определение налогового аудита в ее редакции является удачным, а главное, оно выдержало проверку временем. Подобные явления называют классикой. Исходя из этого, для понятия «налоговый аудит» в редакции Правила (стандарта) «Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговому вопросу. Общение с налоговыми органами», правомерен термин «классический налоговый аудит» [22, с. 327].

Анализ понятийного аппарата налогового аудита проведем на основе исследования существующих концепций налогового аудита и трактовок отдельных понятий с позиций введенного термина «классический налоговый аудит» в качестве базового варианта для сравнения (табл. 1).

Дать полный обзор всей дискуссии о концепции налогового аудита не возможно и вряд ли целесообразно. Важно рассмотреть лишь принципиальные рас-

хождения во взглядах на данную проблематику разных исследователей. В табл. 1 приведены наиболее характерные, по нашему мнению, факторы, определяющие интерпретацию понятия «налоговый аудит», а также различия в толковании отдельных понятий с авторскими комментариями, сгруппированными по трем направлениям:

- границы сферы применения понятия «налоговый аудит»;
- виды, понятия налогового аудита;
- различия в подходах к толкованию отдельных понятий.

Результаты наших выводов, приведенных в табл. 1, подтвердим комментариями.

Комментарий к п. 1 табл. 1. Основой исследований по данному направлению является функциональный принцип, который позволяет сделать вывод о том, что налоговый аудит является самостоятельным видом деятельности.

Налоговый аудит не является составной частью внутреннего аудита или аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, поскольку их цели и функции различны, кроме того, исполнителем внутреннего аудита не является аудиторская организация.

Таблица 1

АНАЛИЗ ПОНЯТИЙНОГО АППАРАТА НАЛОГОВОГО АУДИТА

№	Фактор интерпретации	Источник	Комментарий с позиции классического налогового аудита
1			
Границы сферы применения понятия «налоговый аудит»			
1.1	Налоговый аудит – специальное аудиторское задание	[9, с. 214]	Соответствует классическому налоговому аудиту
1.2	Налоговый аудит входит в общий аудит	[14, с. 9]	Не противоречит классическому налоговому аудиту, за исключением некорректной трактовки: «налоговый аудит как часть общего аудита», поскольку ниже уточняется, что проведение налогового аудита в этом случае осуществляется по «отдельно указанному объему работ», который выходит за рамки общего аудита. Таким образом, следует говорить о проведении налогового аудита одновременно с общим аудитом, а не в его рамках
1.3	Налоговый аудит входит в общий и внутренний аудит	[11, с. 8]	Классический налоговый аудит не входит в общий аудит или внутренний аудит, т.к. цель, функции общего аудита отличны от цели, функции классического налогового аудита, а исполнителем внутреннего аудита не является аудиторская организация
1.4	Налоговый аудит частично входит в общий аудит и частично – в налоговый и юридический консалтинг	[16, с. 21]	Трактовка: «частично» (что касается ее первой части) с точки зрения классического налогового аудита, в принципе не состоятельна (в данном случае речь идет о рейтинге услуг, но это не принципиально в рассматриваемом смысле). Что касается того, что налоговый аудит «частично входит в налоговый и юридический консалтинг», то здесь следует говорить, что налоговый аудит не «входит», а первичен, а консалтинг – вторичен за исключением случаев, когда ответ на конкретный юридический вопрос не требует проведения налогового аудита
2			
Виды, понятия налогового аудита			
2.1	Налоговый аудит комплексный, тематический, структурный	[11, с. 14] [14, с. 11] [17, с. 12]	Комплексный и тематический налоговый аудит соответствуют классическому налоговому аудиту. Понятие «структурный налоговый аудит» отсутствует в Методике и не регулируется ФСАД 9/2011. Проведение налогового аудита в обособленном подразделении проводится на основе финансовой и налоговой отчетности обособленного подразделения, т.е. для его проведения достаточно понятий комплексного и тематического налогового аудита
2.2	Налоговый аудит в узком и широком смысле	[13, с. 10]	Под налоговым аудитом в широком смысле понимается классический налоговый аудит плюс сопутствующие услуги. Приведенные в Приложении 1 Методики сопутствующие услуги, следует трактовать с учетом их актуализации Законом №307-ФЗ как прочие услуги. Прочие услуги не могут являться составной частью аудиторских услуг, т.е. приведенное понятие налогового аудита в широком смысле стало несостоятельным
3			
Различия в подходах к толкованию отдельных понятий			
3.1	«Цель налогового аудита» – «функции налогового аудита»	[14, с. 10] [17, с. 10]	Указано: «налоговый аудит преследует три основные цели: • определение правильности исчисления сумм налогов, подлежащих уплате; • предупреждение возможных претензий и штрафных санкций, связанных с нарушением законодательства по налогам и сборам; • предоставление руководству клиента необходимой информации для последующей оптимизации налогообложения организации-клиента». Цель классического налогового аудита – выражение мнения (заключение) о степени достоверности и соответствия исчисления и уплаты налогов законодательству. Трактовка целей, приведенная выше, представляет собой не цели, а назначение

№	Фактор интерпретации	Источник	Комментарий с позиции классического налогового аудита
			налогового аудита, т.е. его функции, а точнее – подфункции
3.2	«Цель налогового аудита и ее функции» – «функция налогового аудита и ее подфункции»	[18, с. 296]	Высказано мнение, что «основной целью налогового аудита является помощь в исправлении обнаруженных ошибок вместе с работниками организации, то можно утверждать, что налоговый аудит выполняет три основные функции: • способствует распространению достоверной проверенной информации заинтересованным пользователям; • представляет руководству организации информацию о недостатках и ошибках в области налогообложения, рекомендации по их устранению и недопущению в будущем; • способствует оптимизации налогообложения в организации». Трактовка цели, приведенная выше, представляет собой не цель, а назначение налогового аудита, т.е. его функцию, в связи с этим ее детализацию в виде «трех основных функций» следует рассматривать как подфункции
3.3	«Цель налогового аудита» – «задача налогового аудита»	[10, с. 49]	Дано определение налогового аудита, в котором по сравнению с определением классического налогового аудита указана дополнительная цель: «снижение налоговых рисков», которая является не целью, а задачей (хотя и наиболее значимой), вытекающей из функции классического налогового аудита (п. 12 г Приложения 1 Методики)
3.4	Комплексный характер налогового аудита	[10, с. 49]	Дано определение налогового аудита, в котором налоговый аудит определен как «комплексная система аудиторских услуг по проверке бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта». В определении классического налогового аудита бухгалтерская и налоговая отчетность представлена как единый объект проверки, т.е. в данном понимании комплексный характер не уместен
3.5	«Налоговый аудит» – «аудит налогообложения»	от автора	Термин «налоговый аудит» вносит однозначность в обозначение данного понятия. В связи с этим, называть налоговый аудит аудитом налогообложения не корректно. Под термином «аудит налогообложения» следует понимать проверку налогов в рамках общего аудита, внутреннего аудита, а также и налогового аудита, но только в том случае, если последний подразумевается в совокупности с другими вышеуказанными видами аудита

Комментарий к п. 2 табл. 1. Комплексный налоговый аудит – проверка правильности составления деклараций и расчетов по всем налогам, уплачиваемым предприятием за год. Тематический налоговый аудит – проверка правильности составления деклараций и расчетов по отдельным налогам, уплачиваемым предприятием за определенный период.

Структурный налоговый аудит – проверка правильности составления деклараций и расчетов по отдельным налогам, уплачиваемым юридическим лицом по месту нахождения его обособленных подразделений [23, с. 112]. Согласно п. 2.9.3 Правила (стандарта) «Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», этап проверки и подтверждения правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды может проводиться как по всем налогам и сборам, так и по отдельным их видам и вопросам, которые интересуют лицо, заказавшее проведение налогового аудита. Это означает, что комплексный и тематический налоговый аудит соответствуют понятию «классический налоговый аудит».

Понятие «структурный налоговый аудит» не находит отражения в Правиле (стандарте) «Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами». Следует отметить, что в соответствии со ст. 3 ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности», данный стандарт не применяется при проведении аудита отчетности аудируемого лица, входящего в состав группы организаций, финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения которой отражаются в консолидированной финансовой отчетности. Распространение данного ФСАД на структурный налоговый аудит означает, что структурный

налоговый аудит, как аудит отдельной части отчетности, составленной по специальным правилам, не регулируется данным ФСАД. Кроме того, проведение налогового аудита в обособленном подразделении проводится на основе финансовой и налоговой отчетности обособленного подразделения, поэтому для его проведения достаточно понятий комплексного и тематического налогового аудита.

Комментарий к п. 3 табл. 1. Характерной ошибкой существующих концепций налогового аудита является подмена понятий «функция» и (или) «задача» налогового аудита понятием «цель» налогового аудита. Что касается понятия «функция», то оно не находит отражения ни в одной из интерпретаций налогового аудита (за исключением функций, приведенных в п. 3.2 табл. 1), что и является, по нашему мнению, одной из основных причин существования самих интерпретаций. При этом понимание функций, приведенное в п. 3.2 табл. 1, основано на ошибочном представлении изложенной цели налогового аудита («помощь в исправлении обнаруженных ошибок вместе с работниками организации»), которое является не целью, а назначением (функцией) налогового аудита. В связи с этим, приведенные в п. 3.2 табл. 1 функции, являются не отражением цели, а детализацией функции налогового аудита, т.е. их следует трактовать как подфункции.

Принципиальный вывод из сказанного заключается в том, что функция налогового аудита является его константой, т.е. составляет сущность налогового аудита, а подфункции налогового аудита относятся к его вариативной части. Поскольку функция налогового аудита является неизменной (константой) – выявление ошибок и предупреждение налоговых правонарушений, а подфункции налогового аудита представляют собой детализацию функции для конкретного блока задач, следовательно, подфункции составляют вариативную часть налогового аудита.

Что касается цели налогового аудита, представленной в п. 3.3 табл. 1, то это не цель, а одна из задач налогового аудита. В соответствии с п. 12 г Приложения 1 к Методике аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», разработка и представление предложений по созданию конкретного комплекса мер, направленных в рамках действующего законодательства на минимизацию уплачиваемых налогов и снижение налоговых рисков относится к задачам налогового аудита, что подтверждается самим заголовком данного Приложения 1: «Примерный перечень аудиторских заданий ...».

И, наконец, как показано в п. 3.4 табл. 1, существует мнение, что комплексный характер налогового аудита обусловлен проверкой и бухгалтерской, и налоговой отчетностью. В соответствии с определением классического налогового аудита, бухгалтерская и налоговая

отчетность представляют собой единый объект проверки, т.е. в данном понимании комплексный характер не уместен. По нашему мнению, комплексный характер налогового аудита проявляется в проверке аудиторской организацией выполнения налоговых обязательств перед государством экономическим субъектом (аудируемым лицом), а также в анализе аудиторской организацией результатов проверки экономического субъекта (аудируемого лица), которая проводилась налоговыми органами. При этом комплексный характер налогового аудита, в нашем понимании, проявляется постоянно, поскольку «налоговая история» у экономического субъекта есть всегда, и она не может игнорироваться, следовательно, комплексный характер налогового аудита является константой его внутреннего содержания, т.е. составляет его сущность. На основе проведенных исследований разработана концептуальная структура налогового аудита (рис. 1).

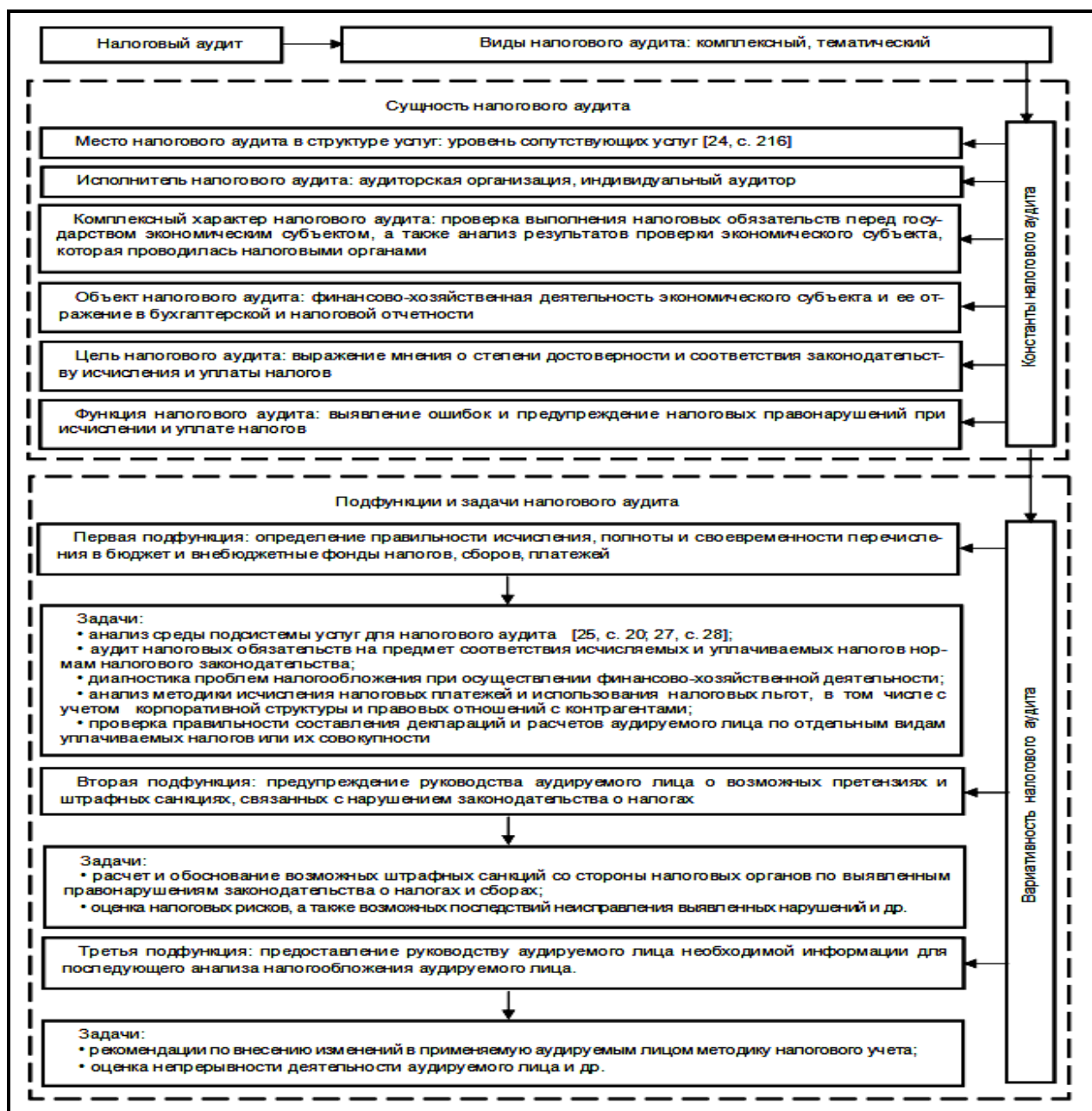


Рис. 1. Концептуальная структура налогового аудита

Внутреннее содержание налогового аудита можно рассматривать с самых разных точек зрения, используя при этом различные подходы, однако ни одна из них не будет полной без четкого понимания именно тех элементов, которые выражают специфические черты налогового аудита, т.е. являются его константами и отражают философское понимание сущности налогового аудита. Ранее в специальной литературе вообще не употреблялся термин «константа налогового аудита», что свидетельствует о том, что сущность налогового аудита раскрывалась без учета философского понимания данной категории. Это подтверждается тем, что вариативная часть налогового аудита зачастую включалась в понимание сущности налогового аудита, к которой вариативная часть не имеет отношения.

Впервые термины «константы налогового аудита» и «вариативность налогового аудита» были предложены в диссертационном исследовании И.Б. Шурчковой «Формирование многоуровневой системы аудиторской деятельности» [26].

Не менее важной является задача определения сферы вариативной части налогового аудита. «Упрощение» вариативной части налогового аудита напрямую связано с повышением качества оказания данной услуги, поскольку позволяет сконцентрировать внимание на решении более узкого круга задач.

Понятие «налоговый аудит» не находит отражения ни в Законе №307-ФЗ, ни в федеральных стандартах аудиторской деятельности. В ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» и ФСАД 9/2011 «Особенности аудита

отдельной части отчетности», применяемых, в частности, для отчетности, составленной по правилам налогового учета, не указывается перечень задач, которые должны решаться в ходе налогового аудита, поскольку в данных ФСАД отражены только наиболее общие вопросы регулирования. В связи с этим, вопрос о вариативной части налогового аудита (о его задачах в зависимости от специального аудиторского задания) требует отдельного внимания.

Как отмечает профессор Р.П. Булыга, «основные задачи аудита связаны с выражением мнения о легитимности деятельности субъекта хозяйствования, достоверности его отчетности и о возможности непрерывного функционирования (т.е. способности выполнять все принятые обязательства)» [7, с. 20].

При этом выражается мнение, что «по своей сути и алгоритму действий аудитора аудит расчетов с бюджетом по налогам и сборам, проводимый в ходе проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, практически ни чем не отличается от налогового аудита... Налоговый аудит и аудит расчетов с бюджетом по налогам и сборам принципиально отличается только по следующим двум аспектам:

- по конечной цели и объекту, в отношении которого высказывается мнение аудитора (при налоговом аудите – это достоверность налоговых деклараций; при аудите расчетов с бюджетом по налогам и сборам – это достоверность строк бухгалтерской отчетности);
- по объему выборки (при налоговом аудите степень детализации аудиторских процедур в отношении налоговых регистров и налоговых деклараций, как правило, значительно больше, чем в ходе аудита бухгалтерской отчетности)» [15, с. 302].

По нашему мнению, к двум аспектам отличий, приведенным выше, следует добавить третий – по функции, т.е. по назначению (при налоговом аудите – выявление ошибок и предупреждение налоговых правонарушений; при аудите расчетов с бюджетом по налогам и сборам – сбор доказательств (информации) об элементах бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе обязательствах перед бюджетом по налогам и сборам и внебюджетными фондами для подтверждения достоверности соответствующих строк бухгалтерской отчетности).

В соответствии со ст. 4 ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности» при проведении аудита отдельной части отчетности (в том числе отчетности, составленной по специальным правилам) аудитор должен следовать этическим требованиям, обязательным для выполнения заданий по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе независимости, а также всем федеральным стандартам аудиторской деятельности, применимым при проведении аудита, вне зависимости от того проводит ли он одновременно аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом. В соответствии с п. а) ст. 2 ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» к отчетности, составленной по правилам налогового учета. Это означает, что требования, содержащиеся в данных ФСАД, должны выполняться при оказании услуги по налоговому аудиту.

Итогом проведенного анализа является разработанная нами концептуальная структура налогового аудита в широком понимании, которая включает сущность

налогового аудита, представленную его константами (место налогового аудита в структуре услуг, оказываемых аудиторскими организациями; исполнитель налогового аудита; комплексный характер налогового аудита; объект, цель и функция налогового аудита), и вариативную часть, представленную подфункциями и задачами, а также вид налогового аудита, отражающий исходное многогранное содержание понятия «налоговый аудит». Результаты представленного исследования могут оказаться весьма полезными для совершенствования методического инструментария налогового аудита на основе нового понимания его сущности и предложенной концептуальной структуры.

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД 8/2011 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 16 авг. 2011 №99н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Особенности аудита отдельной части отчетности [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД 9/2011 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 16 авг. 2011 №99н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» [Электронный ресурс] : правило (стандарт) аудиторской деятельности : одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11 июля 2000, протокол №1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг [Электронный ресурс] : одобрены Советом по аудиторской деятельности при М-ве финансов РФ, протокол №25 от 22 апреля 2004. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по налогу на добавленную стоимость [Электронный ресурс] : одобрены Советом по аудиторской деятельности при М-ве финансов РФ, протокол №18 от 21 окт. 2003. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Аудит [Текст] : учеб. для студентов высшего проф. образования, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и для подготовки бакалавров по направлениям подготовки «Экономика», «Менеджмент» (профиль «Управленческий и финансовый учет») / Р.П. Булыга. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 431 с.
8. Бажин И.А. Организация и технология налогового аудита (на примере подрядных строительных организаций) [Текст] : дис. ...канд. экон. наук / И.А. Бажин. – М., 2006. – 250 с.
9. Василенко А.А. и др. Учет и аудит налогооблагаемых показателей [Текст] / А.А. Василенко, Н.А. Нестеренко, Е.С. Цепилова. – Ростов н/Д : Феникс, 2009. – 313 с.
10. Деева Е.А. Теоретические и методические аспекты формирования системы налогового аудита налога на добавленную стоимость [Текст] : дис. ...канд. экон. наук / Е.А. Деева. – Воронеж, 2007. - 187 с.
11. Кришталева Т.И. Аудит налогообложения [Текст] : учеб. пособие / Т.И. Кришталева. – М. : Дашков и К, 2010. – 272 с.
12. Лабынцев Н.Т. Специфика налогового аудита: цели, задачи, исходная информация [Текст] / Н.Т. Лабынцев, И.А. Кислая // Аудиторские ведомости. – 2008. – №4. – С. 3-9.
13. Ларичев А.Ю. Экономический анализ в налоговом аудите [Текст] : дис. ...канд. экон. наук / А.Ю. Ларичев. – М., 2005. – 201 с.

14. Морозова Ж.А. Налоговый аудит: практическое руководство [Текст] / Ж.А. Морозова. – М.: Статус-Кво 97, 2007. – 240 с.
15. Основы аудита [Текст] : учеб. пособие / под ред. проф. Р.П. Булыги. – Ростов н/Д : Феникс, 2010. – 317 с.
16. Попов М.В. Налоговый аудит в структуре аудиторской деятельности [Текст] / М.В. Попов // Аудиторские ведомости. – 2009. – №11. – С. 19-26.
17. Попов Л.В. Аудит налогообложения [Текст] : учеб. пособие / Л.В. Попова, Л.Н. Никулина. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 192 с.
18. Попова Л.В. и др. Налоговый учет, отчетность, аудит [Текст] : учеб. пособие / Л.В. Попова, Т.А. Головина, Л.Н. Никулина. – М.: Дело и Сервис, 2010. – 416 с.
19. Фролов И.Т. Философский словарь [Текст] / И.Т. Фролов. – М.: Республка, 2001. – 719 с.
20. Шепелева С.Н. Организация учета и аудита налогообложения [Текст] : дис. ...канд. экон. наук / С.Н. Шепелева. – Воронеж, 2005. – 208 с.
21. Шурчкова И.Б. Проблемы развития налогового аудита в Российской Федерации [Текст] / И.Б. Шурчкова // Тенденции развития современных информационных технологий, моделей экономических, правовых и управленческих систем: сборник статей IV междунар. науч.-практ. конф. (25 марта 2009 г., г. Рязань) / отв. ред. зам. директора по науч. работе Рязанского филиала МЭСИ Н.К. Кадуцков. – Рязань : Рязанский филиал МЭСИ, 2009. – С. 273-274.
22. Шурчкова И.Б. Налоговый аудит: концепция и проблемы [Текст] / И.Б. Шурчкова // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. – 2011. – №4. – С. 321-327.
23. 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 января 2008 г.) / РГУ имени С.А. Есенина. – Рязань : Политех, 2008. – С. 110-115.
24. Шурчкова И.Б. Налоговый аудит: теоретико-методологические и организационно-методические аспекты гармонизации во внутренней и внешней среде [Текст] / И.Б. Шурчкова // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №2. – С. 216-222.
25. Шурчкова И.Б. Концепция аудиторской деятельности как многоуровневой системы [Текст] / И.Б. Шурчкова // Аудитор. – 2012. – №5. – С. 20-29.
26. Шурчкова И.Б. Формирование многоуровневой системы аудиторской деятельности [Текст] : дис. ...канд. экон. наук / И.Б. Шурчкова. – М., 2013. – 229 с.
27. Шурчкова И.Б. Обобщенная модель многоуровневой системы аудиторской деятельности [Текст] / И.Б. Шурчкова // Аудитор. – 2013. – №3. – С. 28-37.
28. Шурчкова И.Б. Периодизация отечественного аудита с позиций теории трансформации систем и развития рыночных отношений в России [Текст] / И.Б. Шурчкова // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – №2. – С. 189-194.

Ключевые слова

Налоговый аудит; сущность налогового аудита; вариативность налогового аудита; константы налогового аудита; концептуальная структура налогового аудита.

Шурчкова Ирина Борисовна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В настоящее время отечественный аудит представляет собой институт современной экономики, играющий важнейшую роль в обеспечении достоверной информацией заинтересованных пользователей. Налоговый аудит является одной из наиболее востребованных сопутствующих аудиту услуг и занимает ведущее место на рынке аудиторских услуг. «Налоговый аудит» относится к тем понятиям, которые неоднозначно трактуются в научном и профессиональном сообществе. В связи с этим, возникает необходимость раскрытия сущности налогового аудита, выявления существующих проблем в налоговом аудите с позиций Федерального закона от 30.12.2008 №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Вышеизложенное определяет актуальность темы рецензируемой статьи.

Научная новизна и практическая значимость. В статье предложена разработанная автором концептуальная структура налогового аудита в широком понимании, которая включает сущность налогового аудита, представленную его константами (место налогового аудита в структуре услуг, оказываемых аудиторскими организациями; исполнитель налогового аудита; комплексный характер налогового аудита; объект, цель и функция налогового аудита), и вариативную часть, представленную подфункциями и задачами, а также вид налогового аудита, отражающий исходное многогранное содержание понятия «налоговый аудит». Представляется интересным авторское определение цели и функции налогового аудита, авторское обозначение понятия «классический налоговый аудит». В статье рассматриваются существующие интерпретации понятия «налоговый аудит» с позиций «классического налогового аудита» в качестве базового варианта для сравнения. В табличной форме приведены наиболее характерные интерпретации понятия «налоговый аудит» с авторскими комментариями к ним.

Автором исследована периодизация налогового аудита. В основе периодизации лежат три фактора: этапы развития рыночных отношений в России; «точки разрыва» эволюционных фаз аудита согласно теории трансформации систем; эволюция нормативно-правовой базы аудиторской деятельности.

Выводы автора представляются обоснованными и имеющими элементы научной новизны и практической значимости, и могут способствовать стратегии развития нормативно-правовой базы по налоговому аудиту.

Заключение. Статья Шурчковой И.Б. «Сущность налогового аудита и его концептуальная структура» соответствует требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к печати в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Колесникова Е.Н., д.э.н., доцент, профессор кафедры экономической безопасности Рязанского филиала ФГКОУ ВПО «Московский университет Министерства внутренних дел РФ».

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)