

Основные различия в проведении налогового аудита аудиторскими фирмами и налоговыми органами

© 2012 М.А. Угрюмова

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва

E-mail: Ugrumova2006@yandex.ru

В статье рассматриваются понятие аудиторской деятельности, сущность и место налогового аудита в аудиторской деятельности. Осуществляется сравнение двух видов аудита - налогового аудита, проводимого аудиторскими фирмами, и досудебного налогового аудита, проводимого на государственной основе налоговыми органами, сформулированы основные различия. Разъясняются порядок и процедуры проведения досудебного налогового аудита.

Ключевые слова: налоговый контроль, аудит налогообложения, досудебный налоговый аудит, урегулирование налоговых споров, экспертное заключение.

Успешная реализация финансовой политики государства напрямую зависит от эффективности системы государственного финансового контроля за доходами и расходами бюджета. Поскольку наиболее значительным источником доходов бюджетов всех уровней являются налоговые поступления, то и налоговый контроль приобретает особое значение. Все действия участников налоговых отношений определяются Налоговым кодексом РФ (НК РФ), а также законами и нормативными правовыми актами, принятыми в соответствии с НК РФ.

Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах, установленному ст. 82 НК РФ¹. В соответствии с НК РФ налоговый контроль осуществляют налоговые органы (Федеральная налоговая служба), таможенные органы (Федеральная таможенная служба России), органы внутренних дел (Департамент экономической безопасности МВД России), которые информируют друг друга об имеющихся у них материалах о налоговых нарушениях и преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках.

Налоговые органы составляют единую федеральную централизованную систему, в которую входят:

1) Федеральная налоговая служба (ФНС России), которая находится в ведении Министерства финансов РФ;

2) управления ФНС России по субъектам РФ, межрегиональные инспекции ФНС России;

3) межрайонные инспекции (по крупнейшим налогоплательщикам, по нескольким административным районам), инспекции ФНС России по районам, районам в городах, по городам без районного деления.

Подробное перечисление ведомственных контрольных структур в данном контексте необходимо для понимания того, что именно в этих налоговых органах распоряжением ФНС России от 1 сентября 2006 г. □ 130 были организованы подразделения налогового аудита, переименованные в 2009 г. в отделы досудебного аудита².

Для того чтобы сформулировать четко основные различия в проведении налогового аудита аудиторскими фирмами и налоговыми органами, рассмотрим подробно назначение, цели, задачи, функции, методологическую базу выше-названных видов аудиторских проверок.

Аудит как самостоятельная профессиональная область деятельности стал формироваться активно в период перестройки и получил полное закрепление в нормативных документах в соответствии с указом Президента "О развитии аудиторской деятельности"³. В 2001 г. был принят закон "Об аудиторской деятельности" от 7 августа 2001 г. □ 119-ФЗ, в котором окончательно были закреплены все основные положения по аудиту и было дано определение аудиторской деятельности, основной целью которой являлось установление достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и правильности ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Российской Федерации. С тех пор границы аудиторской деятельности постоянно расширяются, охватывая все новые и новые сферы услуг помимо проведения аудиторских проверок. Не приводя весь перечень услуг, остановимся вначале на рассмотрении налогового аудита, проводимого аудиторскими фирмами на коммерческой основе.

На законодательном уровне понятие "налоговый аудит" не закреплено. Его определение рассматривается в соответствии с методикой аудиторской деятельности "Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопро-

сам. Общение с налоговыми органами”, одобренной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11 июля 2000 г. (Протокол № 1). В соответствии с указанной методикой 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 нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономического субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды.

В настоящее время налоговый аудит рассматривается как самостоятельное направление аудиторской деятельности, что объясняется значительным размером налоговых отчислений предприятий в бюджет, особенностями налоговых правоотношений и характером налоговой ответственности. Первоначально при создании налоговой системы в начале 1990 г. налогообложение было ориентировано на данные бухгалтерского учета. В середине 1990-х гг. по мере развития налоговой системы одних только данных бухгалтерского учета стало недостаточно. На основе бухгалтерского учета были сгруппированы выборочные данные, более удобные для реализации целей налогообложения.

Наконец, с 2003 г. появилась параллельная система учета - налоговый учет по исчислению налоговой базы по налогу на прибыль. Другие налоговые обязательства рассчитываются по-прежнему на основе данных бухгалтерского учета. Правила организации системы налогового учета по налогу на прибыль установлены ст. 313 НК РФ.

Объектом налогового аудита являются бухгалтерская и налоговая отчетность экономического субъекта, а также его первичные документы, налоговые регистры, договоры и прочие документы⁴.

Налоговый аудит проводится для достижения следующих целей:

- определение правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления налогов, сборов и платежей в бюджет;
- предупреждение возможных претензий и штрафных санкций, связанных с нарушением законодательства по налогам и сборам (защита налогоплательщика);
- помощь в определении возможной оптимизации налогообложения аудируемого субъекта.

Кроме того, налоговые аудиторы могут представлять и защищать интересы заказчика в налоговых органах и суде, участвовать в урегулировании налоговых споров.

Как правило, налоговый аудит проводится в преддверии налоговой проверки предприятия налоговым органом в целях снижения налоговых рисков. Это связано с тем, что проведение налогового аудита не освобождает экономический субъект от государственного налогового контроля, осуществляемого должностными лицами налоговых органов.

Методика аудиторской деятельности предусматривает два этапа проведения налогового аудита расчетов по каждому налогу:

- предварительная оценка существующей системы налогообложения;
- проверка и подтверждение правильности исчисления и уплаты налогов.

После выполнения указанных процедур производится обобщение, оформление и представление результатов налогового аудита. Федеральный аудиторский стандарт № 2 “Документирование аудита” устанавливает единые требования к составлению документации в процессе аудиторской проверки. Конечным этапом проведения налогового аудита является подготовка заключения по результатам налогового аудита и отчета по результатам проведения налогового аудита (по требованию заказчика)⁵. Понятие “аудиторское заключение” в данной ситуации не применяется, так как оно относится к аудиту финансовой отчетности и характеризует документ совершенно другого плана и назначения⁶.

Общение аудиторских организаций с налоговыми органами осуществляется по необходимости от имени проверяемого предприятия (получение разъяснений по актам проверок, проведенных налоговыми органами, получение консультационной помощи по юридическим, бухгалтерским, налоговым вопросам и т.п.).

Итак, аудит налогообложения представляет собой независимую экспертную оценку состояния систем налогового и бухгалтерского учета, расчетов организации по налогам и сборам. В результате этой оценки налоговые аудиторы могут помочь предприятию разработать комплекс мер по защите от привлечения к налоговой ответственности, обратиться за разъяснениями в налоговый орган от имени предприятия, подготовить документы на обжалование действий (бездействия) налогового органа для представления в Инспекцию, Федеральную налоговую службу, арбитражный суд.

Распоряжением Федеральной налоговой службы от 1 сентября 2006 г. № 130 была принята Концепция развития налогового аудита в системе налоговых органов Российской Федерации. В указанном документе говорится, что целью

создания подразделений налогового аудита в системе налоговых органов является совершенствование административных процедур по рассмотрению налоговых споров, утверждение начал законности в правоприменительной деятельности налоговых органов⁷. Затем были разработаны регламенты рассмотрения заявлений (обращений) и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие, а также на акты ненормативного характера подразделений налогового аудита ФНС РФ. Далее, в соответствии с Приказом ФНС России от 31 марта 2009 г. № ММ-7-4/173 "О структуре Управления ФНС России по г. Москве" отдел налогового аудита был переименован в отдел досудебного аудита. Однако необходимо отметить, что досудебный аудит не подменяет собой государственный контроль достоверности налогового учета, осуществляемого в соответствии с законодательством РФ налоговыми органами, а именно налоговыми инспекциями, специальные подразделения которых проводят камеральные и выездные проверки всех налогоплательщиков. Работа налоговых аудиторов отдела налогового аудита (досудебного) осуществляется на этапе рассмотрения налоговых споров между налоговыми органами и налогоплательщиками, если налогоплательщики подают возражения, жалобы на акты налогового органа, действия или бездействие налогового органа, должностных лиц, а также на акты ненормативного характера налогового органа, связанные с применением законодательства о налогах и сборах, либо иных актов законодательства РФ, контроль за исполнением которых возложен на налоговые органы.

Возражения (разногласия) налогоплательщиков (налоговых агентов) направляются в налоговые инспекции по месту их регистрации, если они не согласны с выводами, сформулированными в актах выездных или камеральных налоговых проверок, для рассмотрения во внесудебном порядке в налоговом органе. При получении возражения (разногласия) начинает работу налоговый аудитор налогового органа, который подготавливает экспертное заключение по результатам рассмотрения возражений по актам выездных и камеральных налоговых проверок. Кроме того, он подготавливает заключения по жалобам, апелляционным жалобам, если поступает запрос Управления ФНС РФ. Основной целью налогового аудитора при этом является формирование и выражение своего мнения по поводу обоснованности возражений, жалоб, апелляционных жалоб налогоплательщиков, для чего аудитору необходимо выполнить следующие процедуры:

1) изучить акт проверки, составленный контрольным отделом налогового органа (отделом выездных или камеральных проверок), разобраться по существу в нарушениях налогоплательщиков;

2) запросить у подразделений выездных, камеральных проверок необходимые разъяснения или недостающие, по мнению аудитора, документы для подтверждения рассматриваемых спорных фактов, изложенных в акте проверки;

3) рассмотреть дополнительно представленные налогоплательщиком документы;

4) проанализировать статистику обращений с возражениями и провести выборку аналогичных случаев;

5) просмотреть судебную практику по вопросам, затронутым в возражениях налогоплательщика, и определить, насколько велика судебная перспектива решения налогового спора в пользу налогового органа;

6) составить экспертное заключение и представить данное заключение (с экспертной оценкой и выводом на предмет законности и обоснованности обжалуемых действий (бездействия) должностных лиц налогового органа) вышестоящему руководству налогового органа на утверждение;

7) вручить экспертное заключение подразделению контрольного блока (отделу камеральных или выездных проверок).

Таким образом, осуществление досудебного налогового аудита в настоящее время возлагается на налоговые органы, что является новой формой или новым направлением аудиторской деятельности, имеющей право занять свое место в классификации видов аудиторской деятельности. При этом налоговыми аудиторами выступают государственные служащие подразделений налогового аудита Федеральной налоговой службы на всех ее уровнях. Они призваны обеспечить важную итоговую стадию осуществленных контрольных мероприятий - вынесение законного и обоснованного решения по рассматриваемому налоговому спору, тем самым повышая качественный уровень контрольной работы.

До 2009 г. налогоплательщик был вправе любой акт налогового органа обжаловать в суде, не обращаясь предварительно в вышестоящий налоговый орган. Можно было одновременно направить жалобу и в суд, и в вышестоящий налоговый орган.

С 2009 г. обжаловать в суде решение о привлечении (или об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения можно лишь после его обжалования в вышестоящем налоговом органе. Правило было

Одличие налогового аудита, проводимого аудиторскими фирмами (частными аудиторскими), от налогового аудита, проводимого налоговыми органами

№ п/п	Признак	Налоговый аудит	Налоговый (досудебный) аудит
1	Инициатор	1. Экономический субъект (организация или индивидуальный предприниматель) 2. Государство. Обязательный аудит	Налогоплательщик (юридическое или физическое лицо)
2	Основание для проведения	Заключение договора о проведении аудиторской проверки	Подача налогоплательщиком возражений (разногласий), жалоб в налоговый орган
3	Исполнитель	1. Индивидуальный аудитор 2. Аудиторская организация 3. Служба внутреннего аудита в компании	Поручителя для досудебного аудита налоговых органов
4	Назначение	Независимая экспертная проверка состояния систем налогового и бухгалтерского учета, финансовых отчетных документов	Независимое экспертное рассмотрение поданных налогоплательщиком жалоб, возражений, материалов налоговой проверки
5	Цели	Выражение мнения о степени достоверности и соответствия нормам налогового законодательства, проверка правильности начисления и уплаты налогов	Выражение мнения о законности и обоснованности обжалуемых действий налогового органа
6	Задачи	Определение правильности исчисления и уплаты налогов Предупреждение возможных претензий и штрафных санкций Помощь в оптимизации налогообложения Проверка правильности составления отчетности	Контроль соблюдения всех этапов проведения налоговой проверки Урегулирование налогового спора в досудебном порядке
7	Итоговые документы (оформление результатов проведения аудиторской проверки)	Заключение по результатам проведения налогового аудита	Экспертное заключение по результатам рассмотрения материалов проверки и возражений налогоплательщика
8	Методика проведения аудиторской проверки	Разработана и одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11 июля 2000 г. (Протокол: №1)	Не разработана единая и законодательно не закреплена

введено п. 5 ст. 101.2 НК РФ, положения которого применяются к правоотношениям, возникающим с 1 января 2009 г.

Налоговый аудит, проводимый аудиторскими фирмами, и налоговый аудит, который проводится налоговыми органами, конечно, отличаются по ряду признаков, хотя по своему назначению и основополагающим принципам проведения аудиторских проверок преследуют одну цель – соблюдение законности начисления и уплаты налогов, укрепления налоговой дисциплины, совершенствования законодательства в области налогового права для оптимального налогообложения, с одной стороны, и облегчения жизни налогоплательщиков – с другой.

Основные различия в проведении налогового аудита аудиторскими фирмами и налоговыми органами представлены в таблице.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации: комментарии к последним изменениям / под ред. Г.Ю. Каевяновой. 9-е изд., перераб. и доп. М., 2010.

² О структуре Управления ФНС России по г. Москве: приказ ФНС России от 31 марта 2009 г. □ ММ-7-4/173.

³ Об аудиторской деятельности в Российской Федерации: указ Президента РФ от 22 дек. 1993 г. □ 2263.

⁴ Методика аудиторской деятельности “Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами”, одобренная Комиссией аудиторской деятельности при Президенте России 11 июля 2000 г., протокол □ 1.

⁵ Федеральное правило (стандарт) □ 2 аудиторской деятельности “Документирование аудита”, утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сент. 2002 г. □ 696.

⁶ Резниченко Д.С. Модель налогового аудита в строительных организациях // Науч. журн. КубГАУ. 2011. □ 70 (06).

⁷ Распоряжение ФНС России “О концепции развития налогового аудита в системе налоговых органов” от 1 окт. 2006 г. □ 130.

Поступила в редакцию 06.01.2012 г.