

4. ОБЩИЙ АУДИТ

4.1. К ВОПРОСУ О ВИДАХ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Амирзянова Л.К., аудитор ЗАО «Консалтинговая группа «Аудит, менеджмент, финансы»;

Рахманова И.И., аспирант кафедры экономического анализа и аудита Института экономики и финансов Казанского (Приволжского) федерального университета

На сегодняшний день налоговый аудит является одной из самых востребованных услуг среди всех остальных. Несмотря на это, не определено место налогового аудита в структуре услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами. Ясность в этот вопрос внес введенный в действие в 2011 г. федеральный стандарт аудиторской деятельности 8/2011 «Особенности аудиторской отчетности, составленной по специальным правилам». В то же время, анализируя данный вопрос, необходимо исходить из одной из ключевых в аудиторской деятельности категорий «уровня уверенности». В задании по аудиту отчетности, составленной по специальным правилам, от аудитора требуется выражение достаточной уверенности в том, что в отчетности нет существенных искажений. Таким образом, аудит налоговой отчетности должен квалифицироваться как аудит.

Однако в законодательстве существуют некоторые неточности по поводу отнесения налоговой отчетности под определение «аналогичная по составу отчетность». На основе анализа двух систем учета (бухгалтерской и налоговой) сделан вывод, что аудит, задачей которого является подтверждение только бухгалтерской (финансовой) отчетности, не может дать полную и правомерную оценку достоверности налоговой отчетности, составленной по иным правилам.

В российской аудиторской практике все более востребованной услугой является налоговый аудит. Однако в регламентирующих документах налоговый аудит не выделяется как отдельный вид аудита. В связи с этим в научных кругах и особенно в практике аудита ведутся споры относительно как права на существование такого термина, так и его содержания. Нормативными актами не определено, как квалифицировать налоговый аудит: как аудит либо сопутствующую аудиту услугу или прочую, связанную с аудиторской деятельностью, услугу. Однако от такого определения зависит надлежащее выполнение налогового аудита, его документирование, правомерность выдачи отчета и аудиторского заключения.

В целях определения понятия налогового аудита рассмотрим Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) №30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации» (утвержден постановлением Правительства РФ от 25 августа 2006 г. №523). В соответствии с данным стандартом согласованные процедуры могут выполняться аудитором в отношении отдельных показателей финансовой информации (например, дебиторской или кредиторской задолженности, покупок у аффилированных лиц и т.д.), одного из элементов финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, бухгалтерского баланса) или финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом посредством проведения процедур аудиторского характера, предварительно согласованных с заказчиком. Исходя из этого определения, казалось бы логичным отнести расчеты с бюджетом по налоговым обязательствам к «отдельным показателям финансовой информации», а договор и отчет о выполнении согласованных аудиторских процедур должен содержать ряд обязательных условий, предусмотренных п. 11 и п. 19 ФПСАД 30) [3, п. 11, 19]. Следова-

тельно, налоговый аудит является сопутствующей услугой – а именно согласованной процедурой.

При определении понятия и сущности налогового аудита необходимо руководствоваться одной из ключевых в аудиторской деятельности категорий «уровня уверенности». Уверенность рассматривается как убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, представленной стороной, составляющей отчетность, и предназначенной для использования предполагаемыми пользователями. Для обеспечения такой уверенности аудитор оценивает доказательства, собранные в результате проведенных процедур, и делает выводы об отсутствии существенных искажений в финансовой отчетности. Степень достигнутой убежденности и, следовательно, уровень уверенности, который должен быть предоставлен аудитором, определяются на основе результатов выполненных процедур.

В соответствии с п. 10 ФПСАД №24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» проведение аудита и обзорных проверок позволяет аудитору обеспечить предполагаемым пользователям разумный и ограниченный уровень уверенности в достоверности финансовой информации. В аудиторском заключении это выражается в форме позитивной разумной уверенности [4, п. 10]. При проведении обзорной проверки аудитор обеспечивает ограниченный уровень уверенности в том, что информация, подлежащая обзорной проверке, не содержит существенных искажений. В заключение по результатам обзорной проверки это выражается в форме негативной уверенности.

При проведении компиляции финансовой информации пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе аудитора, обладающего должной квалификацией в области ведения учета и составления отчетности, но в отчете аудитором не выражается никакой уверенности.

При проведении согласованных процедур аудитор предоставляет только отчет об отмеченных фактах без обеспечения уверенности. Вместо этого представителям хозяйствующего субъекта или пользователям отчета предоставляется возможность самим оценить проведенные процедуры и факты, приведенные в отчете, и сделать собственные выводы по данным работы аудитора.

Таким образом, относя налоговый аудит к согласованным процедурам, аудитор не вправе выдавать заключение с выражением мнения о достоверности отчетности, составленной по правилам налогового учета. Следовательно, аудит такой отчетности должен квалифицироваться как аудит. Вместе с тем, приказом Министерства финансов РФ от 16 августа 2011 г. №99н были введены в действие новые ФСАД: ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» и ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности». Согласно п. 2 ФСАД 8/2011, данный стандарт должен применяться при аудите отчетности составленной по правилам налогового учета.

В ФСАД 8/2011 сформулированы обязанности аудитора в отношении выражения мнения по отчетности, составленной по специальным правилам. Кроме того,

стандарт содержит дополнительные требования к форме выдаваемого при аудите отчетности, подготовленной по специальным правилам, аудиторского заключения (помимо тех, которые содержатся в ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности») (далее ФСАД 1/2010) [5, п. 11]:

- цель составления отчетности и круг предполагаемых пользователей этой отчетности или ссылка на примечание в отчетности, содержащее такую информацию;
- описание ответственности руководства аудируемого лица за альтернативный выбор уместных специальных правил составления отчетности.

В аудиторское заключение должна быть включена также привлекающая внимание часть, в которой следует отметить, что отчетность составлена в соответствии со специальными правилами и может быть неприменима для использования в иных целях.

Следуя ФСАД 8/2011, аудитор должен модифицировать свое мнение в аудиторском заключении, если:

- специальные правила составления отчетности противоречат установленным правилам составления всей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- выявленное противоречие не раскрыто в отчетности, составленной по специальным правилам.

В приложении к ФСАД 8/2011 приведен пример аудиторского заключения по отчетности, составленной по правилам, предусмотренным договором.

Поскольку из Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (Закон №307-ФЗ) следует, что аудиторские услуги регламентируются ФСАД, то ФСАД 8/2011 не распространяется на прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги. Следовательно, аудиторское задание в отношении отчетности, составленной по правилам налогового учета, нельзя выполнять в рамках прочих, связанных с аудиторской деятельностью услуг. Таким образом, согласно ФСАД 8/2011, под налоговым аудитом подразумевается именно аудит, а не сопутствующие и прочие услуги. Значит, по нему должно выдаваться аудиторское заключение, форма и содержание которого регулируется ФСАД 1/2010 с учетом дополнений предусмотренных в ФСАД 8/2011.

Примечательно, что такая же интерпретация налогового аудита содержится в Методике аудиторской деятельности (п. 2.1) «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобренной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11 июля 2000 г. протоколом №1), которой было впервые введено понятие «налоговый аудит». В соответствии с названной 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 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». Данная методика предусматривает выдачу аудиторского заключения с выражением мнения о достоверности проверяемой отчетности (налоговой отчетности).

Подведем итог по квалификации аудиторского задания в отношении отчетности, составленной по правилам налогового учета и отчетности с помощью рис. 1.

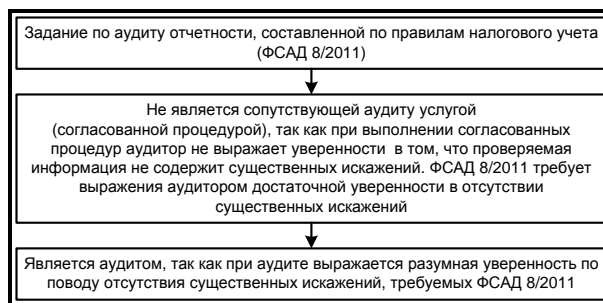


Рис. 1. Квалификация задания по аудиту отчетности, составленной по правилам налогового учета

Тем не менее, в законодательстве существуют некоторые нестыковки. В соответствии с пп. 3 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (далее Закон №307-ФЗ), аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей настоящего Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ или изданными в соответствии с ним нормативными правовыми актами, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами или изданными в соответствии с ними нормативными правовыми актами. Однако, на наш взгляд, налоговую отчетность (налоговые декларации) нельзя подвести под определение «аналогичная по составу отчетность». В этом случае следует, что ст. 9, 10, 11 ФСАД 8/2011 не соответствуют Закону №307-ФЗ.

Вышеотмеченные неточности требуют разъяснений на законодательном уровне и внесения соответствующих поправок в нормативные акты.

На наш взгляд, объектом налогового аудита является налоговая отчетность, в отношении которой выражается мнение аудитора о степени ее достоверности. Под налоговой отчетностью в свою очередь подразумеваются налоговые декларации и расчеты авансовых платежей по налогам, в отношении которых должно быть выражено мнение аудитора об их достоверности. Иные услуги, такие как налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций, должны оказываться в рамках прочих, связанных с аудиторской деятельностью услуг.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность является объектом бухгалтерского (финансового) аудита. Согласно п. 2 ст. 6 Закона №307-ФЗ, заключение, подготовленное по результатам выполнения налогового аудита, не должно рассматриваться как аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Также аудит, задачей которого является подтверждение только бухгалтерской (финансовой) отчетности, не может дать полную и правомерную оценку достоверности налоговой отчетности, составленной по иным правилам.

В доказательство данного утверждения представим сравнительную характеристику бухгалтерской и нало-

говой систем учета, результатом которых являются рассматриваемые объекты аудита.

Таблица 1

СРАВНЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

№	Критерии	Бухгалтерский (финансовый) учет	Налоговый учет
1	Определение	Упорядоченная система сбора, регистрации, обобщения информации в денежном выражении об имуществе, активах, обязательствах организации их движении путем сплошного, непрерывного, документального учета всех хозяйственных операций (Закон №307-ФЗ)	Система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком предусмотренным Налоговым кодексом РФ (ст. 313 Налогового кодекса РФ)
2	Задачи	1) формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия, его имущественном положении, предоставляемой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности (руководству, учредителям, собственникам), а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности (инвесторам, кредиторам); 2) обеспечение информацией, которая необходима как внешним, так и внутренним пользователям для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении своей хозяйственной деятельности; 3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости. (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н)	1) обеспечение формирования полной и достоверной информации о доходах и расходах, активах и обязательствах в целях налогообложения; 2) обеспечение последовательности применения правил бухгалтерского учета для налогового учета; 3) обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей налоговой отчетности для контроля за полнотой и правильностью исчисления налогов; 4) контроль за ведением налогового учета в организации
3	Объект	Имущество организации, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности	Имущество, обязательства и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов
4	Нормативное регулирование	Закон №307-ФЗ «О бухгалтерском учете», положения по бухгалтерскому учету	Налоговый кодекс РФ. Официальные комментарии к Налоговому кодексу РФ
5	Обязательность ведения учета	Ведение учета обязательно	Ведение учета обязательно
6	Пользователи информации	Внешние, в т.ч. инвесторы, кредиторы, контрагенты и т.д. Внутренние, в т.ч. собственники, руководители, сотрудники и т.д.	Внешние, в частности, налоговые органы Внутренние, в рамках оптимизации затрат и управления рисками
7	Доступность информации	Публична	Не подлежит публичному раскрытию

Как видно из таблицы, бухгалтерский и налоговый учет имеют ряд существенных различий, что подтверждает нашу точку зрения о невозможности подводить налоговый аудит под определение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В связи с вышеизложенными доводами, представляется аргументированным трактовать налоговый аудит как аудит, а не сопутствующую аудиту услугу и не прочую, связанную с аудиторской деятельностью услугу. Надлежащее определение налогового аудита имеет важное значение и в связи с тем, что аудитор обязан при его проведении следовать этическим требованиям, обязательным для аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе независимости, а также всем федеральным стандартам аудиторской деятельности, применимым при проведении аудита. Следовательно, осуществление налогового аудита должно сопровождаться выполнением требований и документированием всех стандартных указаний, в числе которых:

- оценка системы внутреннего контроля;
- составление плана и программы;
- применение категорий существенности;
- аудиторского риска и другие процедуры.

Без соблюдения этих требований к аудиту невозможно обеспечить его качественное проведение.

Рахманова Ильнара Ильнуровна

Амирзянова Лилия Камиловна

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности №30 : утв. постановлением Правительства РФ от 25 авг. 2006 г. №523. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности №24 : утв. постановлением Правительства РФ от 25 авг. 2006 г. №523. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности 8/2011 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 16 авг. 2011 г. №99н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ключевые слова

Налоговый аудит; налоговая отчетность; аудиторское заключение; Налоговый кодекс РФ; виды аудиторской деятельности; уровень уверенности; федеральные стандарты; бухгалтерская (финансовая) отчетность; согласованные процедуры; модифицированное мнение.

РЕЦЕНЗИЯ

На сегодняшний день видам аудиторской деятельности посвящено немало исследований, публикаций в научных журналах и сборниках. Однако взгляды исследователей по изучаемой теме неоднозначны. Так, до сих пор не определено место налогового аудита в структуре аудиторских услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами. Это обуславливает актуальность рассматриваемой проблемы.

Для реализации цели исследования авторы последовательно решают ряд задач:

- проводят анализ видов аудиторской деятельности;
- рассматривают налоговый аудит с точки зрения услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами при проведении собственно аудита, оказании сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью;
- на основе разработанной таблицы представляют сравнительную характеристику бухгалтерской и налоговой систем учета, обосновывая, что аудит, задачей которого является подтверждение только бухгалтерской (финансовой) отчетности, не может дать полную и правомерную оценку достоверности налоговой отчетности, составленной по иным правилам.

Авторы анализируют сравнительно новый федеральный стандарт – ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам», – на основе которого удаётся дать ответы на изучаемые вопросы.

Между тем, несмотря на общую положительную оценку рецензируемой статьи Амирзяновой Л.К., Рахмановой И.И., следует обратить внимание и на определенные недостатки. В частности, некоторые вопросы раскрыты достаточно постановочно, к примеру, не дано определение налогового аудита. Кроме того, авторам можно целесообразно рассмотреть взгляды исследователей на значение налогового аудита и его место в структуре услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, обратиться к международным стандартам.

Тем не менее, указанные недостатки не снижают научного уровня статьи и ее практического значения, а лишь подчеркивают сложность и комплексность исследуемой научной работы.

Название рецензируемой статьи «К вопросу о видах аудиторской деятельности», подготовленной Амирзяновой Л.К. и Рахмановой И.И., соответствует ее содержанию. Общий научный уровень отвечает требованиям, предъявляемым к работе, публикуемым в журналах и изданиях, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет и статистика». С учетом изложенного статья Амирзяновой Л.К. и Рахмановой И.И. «К вопросу о видах аудиторской деятельности» рекомендуется к опубликованию.

Харисова Ф.И., д.э.н., профессор кафедры «Экономический анализ и аудит» Института экономики и финансов Казанского (Приволжского) федерального университета