

РАЗДЕЛ I. АУДИТ

УДК 657:336.2

К ВОПРОСУ О ПОНЯТИИ «НАЛОГОВЫЙ АУДИТ»

Д.В. Орлов, асп. кафедры учета, аудита и экономического анализа

Пермский государственный национальный исследовательский университет, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15

Электронный адрес: orlov.dmitry@mail.ru

В статье дано научно обоснованное определение понятия «налоговый аудит» на основе обобщения знаний, содержащихся в специальной литературе по исследуемому вопросу; рассмотрены перспективные направления научной работы в сфере налогового аудита.

Ключевые слова: налоговый аудит; понятие; определение; сущность.

Несмотря на то что аудиторские организации и индивидуальные аудиторы уже долгое время оказывают своим клиентам услуги по налоговому аудиту, понятие «налоговый аудит» до сих пор не имеет единственно верного и научно обоснованного толкования. Анализ специальной литературы по данному вопросу (табл. 1) позволил установить следующее:

- наличие ряда различающихся понятий, описывающих отношения экономических субъектов¹, которые возникают по поводу проверки налоговой отчетности: «налоговый аудит», «аудит налогообложения», «аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами», «аудит системы налогообложения предприятия» и др.;

- отождествление в большинстве случаев таких понятий, как «налоговый аудит» и «аудит налогообложения»;

- существенные различия в трактовках понятия «налоговый аудит»;

- уход авторов в ряде случаев от собственного толкования понятия «налоговый аудит», внимание уделяется исключительно разработке вопросов его организации и методологии проведения;

- принципиальная несхожесть точек зрения отдельных исследователей по вопросу определения места налогового аудита в

структуре аудиторских услуг («налоговый аудит как самостоятельное направление аудиторской деятельности»; «налоговый аудит как специальное аудиторское задание»).

На наш взгляд, неоднозначность подходов к раскрытию данного понятия обусловлена следующими причинами:

1. Образование понятия – сложный диалектический процесс, в результате которого исследователь должен связать индивидуализирующие свойства изучаемого объекта или явления (элементы понятия) в стройную систему, раскрыв при помощи средств языка (лексики, синтаксиса, семантики) отличительное качество изучаемого.

Поэтому различия в трактовках понятия «налоговый аудит» в первую очередь могут быть связаны с различным опытом и уровнем способностей самих исследователей в образовании новых научных категорий.

2. Отсутствие документа, на нормативном уровне определяющего понятие «налоговый аудит». В «Методике налогового аудита» [6], одобренной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ в 2000 г., сделана попытка раскрыть содержание данного понятия, но она так и не была опубликована официально, а поэтому нормативным документом не является и, как следствие, применяться не может².

¹ Аудируемое лицо (налогоплательщик), аудиторская организация, индивидуальный аудитор, налоговые органы.

² Пункт 3 ст. 15 Конституции Российской Федерации.

Таблица 1

Многообразие понятий налогового аудита в специальной литературе

Автор [источник]	Употребляемые понятия	Содержание понятий	Комментарии
Ж.А. Морозова [1, с. 9-13]	Налоговый аудит	Налоговый аудит - отдельное направление в системе отечественного аудита. Автор различает такие понятия, как комплексный, тематический и структурный налоговый аудит	Налоговый аудит, по мнению автора, «может выступать как частью собственно аудита, так и самостоятельным направлением» [7, с. 13], ведь в процессе аудита финансовой отчетности также проверяется правильность исчисления и уплаты налогов
Л.В. Попова, Л.Н. Никулина [2, с. 5-11]	Аудит налогообложения Налоговый аудит	Аудит налогообложения представляет собой независимую экспертную проверку состояния систем налогового и бухгалтерского учета, расчетов организации по налогам и сборам, а также разработку комплекса мер по защите предприятия от привлечения к налоговой ответственности. Налоговый аудит – это независимая проверка состояния бухгалтерского и налогового учета, а также расчетов организации по налогам и сборам, это экспертиза налоговых платежей клиента с целью выявления налоговых рисков и резервов снижения налоговой нагрузки на бизнес	Несмотря на то что авторы наполнили каждое из понятий отличительными свойствами («защита... от привлечения к налоговой ответственности»; «экспертиза налоговых платежей... с целью выявления налоговых рисков и снижения налоговой нагрузки»), данные понятия рассматриваются ими как идентичные (обратимся, например, к названиям глав этого учебного пособия [2, с. 3-4]: «Тема 1. Сущность и значение аудита налогообложения», «Тема 2. Планирование налогового аудита», «Тема 3. Организация и порядок проведения аудита налогообложения» и т.п.)
А.А. Савин, А.А. Савина [3, с. 3]	Аудит налогообложения	Аудит налогообложения – сложный и трудоемкий процесс, подразумевающий тщательную проверку соблюдения законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также контроль устранения выявленных нарушений	Определение изобилует оценочными прилагательными: «сложный», «трудоемкий», «тщательную», не придающими понятию особой научной ценности. Аудит налогообложения представлен авторами как процесс*, но из определения не ясно, с чего он начинается, чем заканчивается и с какой целью осуществляется

* Ход развития какого-н. явления (Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. М.: Азъ, 1992).

Продолжение табл. 1

Автор [источник]	Употребляемые понятия	Содержание понятий	Комментарии
И.А. Бажин [4]	Налоговый аудит	Налоговый аудит – любая проверка правильности исчисления и своевременности уплаты в бюджет налогов, вне зависимости от целевой направленности и характера отношений между субъектом и аудируемой организацией. Автор выделяет следующие виды налогового аудита: <i>внешний</i> – осуществляемый налоговыми, правоохранительными органами, а также аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами (проводимый как в рамках аудита, так и при оказании сопутствующих услуг); <i>внутренний</i> – проводимый аудиторскими комитетами, ревизионными комиссиями и подразделениями внутреннего аудита	Каждый из видов налогового аудита, по мнению автора, может осуществляться как зависимыми (имеющими финансовый интерес), так и независимыми (без финансового интереса) экспертами. Таким образом, налоговый аудит представляет собой комплексное явление, связанное с четырьмя группами субъектов, имеющих различные целевые направленности, полномочия и характер отношений с аудируемой организацией. Эти факторы, по мнению автора, оказывают влияние на заинтересованность субъектов в проведении налогового аудита, что определяет его качество
Е.Н. Хачемизова [5]	Аудит налогообложения Налоговый аудит	Содержание понятий автором не раскрыто	Оба понятия рассматриваются автором как идентичные. Несмотря на то что налоговый аудит, по мнению автора, является специальным аудиторским заданием, по его итогам аудитор должен подготовить не только отчет, но и аудиторское заключение, а это возможно только при проведении собственно аудита
А.А. Сучилин [6]	Аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами	Содержание понятия автором не раскрыто	Данный вид аудита автор рассматривает как специальное аудиторское задание, выполняемое в ходе оказания «сопутствующих налоговых услуг»
О.В. Луцкевич [7]	Налоговый аудит, аудит налогообложения	Содержание понятий автором не раскрыто	Автор относит налоговый аудит к сопутствующим услугам, подчеркивая его необязательный (инициативный) характер
Р.Г. Алехин [8]	Аудит системы налогообложения предприятия (АСНП)	Содержание понятия автором не раскрыто	Автор рассматривает АСНП как производный вид аудита, направленный на решение конкретной задачи – «подтверждение достоверности показателей налогового учета и отчетности экономического субъекта»

Автор [источник]	Употребляемые понятия	Содержание понятий	Комментарии
Н.В. Дронина [9]	Аудиторские услуги в сфере налогообложения Налоговый аудит Аудит налогообложения	Содержание понятия автором не раскрыто Налоговый аудит – исследовательский процесс, базирующийся на научно обоснованных принципах контроля качества аудиторской услуги, подчиненный целям оптимизации налоговых обязательств в строго определенных правовых рамках Содержание понятия автором не раскрыто	Автор рассматривает «налоговый аудит» как в широком, так и в узком смысле: <i>в широком смысле налоговый аудит</i> – исследовательский процесс, связанный с осмыслением причин и следствий наступления налоговых событий и формированием рекомендаций по выработке налоговых стратегий; <i>в узком смысле налоговый аудит</i> – предметная характеристика действий (пошаговый регламент) аудитора по проверке правильности формирования налоговых обязательств компании за отчетный период
О.А. Луговкина [10]	Аудит консолированного налогоплательщика	Аудит консолидированного налогоплательщика – независимая проверка систем бухгалтерского и налогового учета группы на предмет правильности формирования налогооблагаемой базы по каждому виду налогов, исчисления и уплаты налогов и сборов за определенный период времени; состояния расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами; соответствия систем бухгалтерского и налогового учета требованиям действующего законодательства.	Налоговый аудит, по мнению автора, включает в себя 1) аудит консолидированного налогоплательщика; 2) аудит налоговых показателей
Методика аудиторской деятельности [11]	Налоговый аудит	Налоговый аудит – 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	Методика является единственным документом по налоговому аудиту, одобренным официальным органом РФ. При этом она не была опубликована для всеобщего сведения и поэтому носит лишь рекомендательный характер. Методика рассматривает налоговый аудит исключительно как специальное задание, выполняемое только аудиторскими организациями, и не предусматривает возможности его проведения в рамках собственно аудита. Но при этом она предусматривает составление аудиторского заключения по итогам налогового аудита

Международные стандарты аудита из-за глубоких различий налоговых систем в разных странах не содержат специального «налогового» стандарта и поэтому не раскрывают понятие «налоговый аудит». Нерешенность данной проблемы на нормативном (общем для всех) уровне с необходимостью порождает разную трактовку вопроса, каждый исследователь вынужденно самостоятельно заполнять образовавшуюся «брешь» в теории налогового аудита.

3. Слабая научная разработанность вопросов налогового аудита в целом, обусловленная относительно недавним появлением у исследователей научного интереса к его изучению. Пожалуй, первым исследованием, посвященным данной проблеме, было проведенное в 2000 - 2002 гг. [10], после принятия и введения в действие части 2 Налогового кодекса РФ, в частности главы 25 – «Налог на прибыль организаций», которой на законодательном уровне был утвержден новый вид учета – налоговый, а юридическим лицам были вменены обязанности по его организации, ведению и составлению на его основе отчетности.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы стали главными помощниками налогоплательщиков в решении этих задач. Появление независимого от бухгалтерского налогового учета, основанного на уникальных принципах, регистрах, методологии, приемах и методах, системе отчетности и отношениях между налогоплательщиками и налоговыми органами, отличающегося совершенно иным нормативно-правовым регулированием, породило гипотезу о возможности самостоятельного направления аудиторской деятельности – налогового аудита, которая требовала от исследователей подтверждения. Но дефицит специальной литературы по данной тематике оказал решающее влияние на качество научных работ по налоговому аудиту, авторы которых были вынуждены раскрывать лишь отдельные стороны проблемы. В то же время понимание сущности налогового аудита и отражение ее в понятии невозможно без обобщения и систематизации результатов всех предшествующих исследований, чего до сих пор не было сделано.

Вышеизложенное свидетельствует о незавершенности научного поиска точной формулировки понятия «налоговый аудит». А отсутствие ясных представлений о содержании этой категории зачастую не позволяет исследователям правильно построить схему своих рассуждений, в соответствии с которыми получают обоснование выстраиваемые в их научных концепциях утверждения и идеи.

Нерешенность данной проблемы в специальной литературе обуславливает наши попытки ее преодоления, в частности в рамках данной статьи.

Прежде чем мы дадим собственное определение понятию «налоговый аудит» и научно обоснуем его, определим, какое место на данный момент налоговый аудит занимает в структуре услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

Мы представили, исходя из содержания Федерального закона «Об аудиторской деятельности»³, структуру услуг, о которых идет речь, на рис. 1. При этом отношения, складывающиеся между аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и аудируемым лицом по поводу налогового аудита, возникают в ходе оказания каждой из перечисленных услуг:

1) в рамках традиционного аудита налоговый аудит осуществляется при проверке расчетов с бюджетом и подтверждении остатков и оборотов по счету учета соответствующих обязательств;

2) в рамках оказания сопутствующих аудиту услуг налоговый аудит осуществляется при выполнении согласованных процедур, когда аудиторскую организацию или индивидуального аудитора нанимают для проведения процедур аудиторского характера, направленных на оценку системы внутреннего контроля экономического субъекта в части организации налогообложения, правильности исчисления, отражения в учете и уплаты законно установленных налогов, а также правильности формирования и своевременности представления в налоговые органы налоговой отчетности;

3) в рамках прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг налоговый аудит осуществляется в ходе налогового консультирования, постановки, восстановления и ведения налогового учета, составления налоговых расчетов и деклараций, представления интересов налогоплательщиков в судах и налоговых органах при решении налоговых споров.

³ Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ



Рис. 1. Структура услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами

При решении этих задач аудиторы выходят за рамки проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, постановки, восстановления либо ведения бухгалтерского учета, а также за рамки бухгалтерского консультирования, опираясь в своей работе на совершенно иные знания и опыт.

Таким образом, налоговый аудит представляет собой комплексное явление, связанное с каждым видом услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами. Изучение его только с одной из перечисленных сторон приведет к весьма упрощенным выводам о его сущности и месте в структуре данных услуг. При этом чрезмерно расширительное толкование понятия также не приведет исследователя к истине.

Первая попытка рассмотрения налогового аудита в широком значении была предпринята И.А. Бажиным [2]. По его мнению, «налоговым аудитом признается любая проверка правильности исчисления и своевременности уплаты в бюджет налогов, вне зависимости от проверяющего субъекта, его целевой направленности и характера отношений с проверяемой организацией». При этом проверки, проводимые налоговыми, правоохранительными органами, аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, автор относит к внешнему налоговому аудиту, а проверки аудиторских комитетов, ревизионных комиссий и подразделений внутреннего аудита – к внутреннему налоговому аудиту.

Спешим заметить, что, давая подобную классификацию видов налогового аудита, автор явно отождествляет понятия «аудит» и «ревизия», что в корне неверно. Между аудитом и ревизией имеют место существенные различия:

- в нормативном регулировании (аудит регулируется на уровне государства; ревизия – внутренними нормативными документами);

- по виду деятельности (аудит – коммерческая деятельность; ревизия осуществляется на основании распорядительного документа);

- по типу отношений между проверяющим и проверяемым (аудит предполагает наличие равноправных участников и горизонтальный тип отношений; ревизия – вертикальный, административный тип отношений);

- в квалификационных требованиях к проверяющим;

- в пользователях заключения, составленного по итогам проверки и т.д. [более подробно см.: 12, с. 14-16].

С учетом изложенного проверку налоговой отчетности экономического субъекта налоговыми органами нельзя назвать «налоговым аудитом» по следующим причинам:

- согласно Налоговому кодексу РФ такая проверка является формой «налогового контроля»⁴, которая имеет государственный властный характер и предусматривает налоговую санкцию в качестве меры ответственности за допущение ошибки в налоговой отчетности, т.е. совершение налогового правонарушения;

- аудит же есть независимая проверка, которая осуществляется коммерческими (негосударственными) организациями и не предполагает наложение на аудируемое лицо налоговых санкций; напротив, она проводится скорее для их своевременного предупреждения.

Проверку налоговой отчетности экономического субъекта его внутренними ревизионными службами также нельзя назвать

⁴ Статья 87 главы 14 «Налоговый контроль» части 1 Налогового кодекса РФ.

налоговым аудитом, так как она не имеет независимый характер, что является отличительной чертой аудита [13].

Для более глубокого понимания вопроса хотим обратить внимание читателя еще на один уникальный факт, до сих пор не попадавший в поле зрения исследователей и не нашедший научного объяснения.

На данный момент в России существуют и развиваются три самостоятельных вида учета: бухгалтерский (финансовый), управленческий и налоговый. Но независимая проверка на предмет достоверности проводится только по отношению к финансовой отчетности. Для понимания того, насколько справедлива сложившаяся в науке и практике ситуация, проведем сравнительный анализ видов учета (см. табл. 2).

Как следует из табл. 2, виды учета имеют существенные различия по каждому из критериев сравнения. Разумно предположить, что аудит, ограниченный задачами проверки и подтверждения исключительно бухгалтерской (финансовой) отчетности, не способен дать оценку достоверности управленческой и налоговой отчетности, составленной по иным правилам, следовательно, учесть интересы пользователей такой отчетности.

Таким образом, совершенно логичным представляется нам возможность существования таких самостоятельных направлений аудиторской деятельности, как финансового (бухгалтерского), управленческого и налогового аудита (схематично это представлено на рис. 2).

Под финансовым (бухгалтерским) аудитом мы понимаем собственно аудит в его современной трактовке, т.е. независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности⁵. Изучение вопросов управленческого аудита не входило в наши задачи, поэтому для достижения целей настоящей статьи далее мы будем рассматривать исключительно проблемы налогового аудита.

Говоря о том, что налоговый аудит имеет все основания выделиться в самостоятельное направление аудиторской деятельности, мы должны доказать, что в этом есть объективная необходимость.

Большинство же авторов так не считают (см. табл. 1), приравнивая налоговый аудит к специальному заданию, выполняемому в рамках собственно аудита, либо к одной из сопутствующих аудиту услуг, либо относят его к прочим связанным с аудиторской деятельностью услугам. Более того, многие из них навязывают нам мнение о том, что отношения, возникающие по поводу налогового аудита, имеют частноправовой характер и касаются лишь трех субъектов: аудируемого лица, аудиторской организации (индивидуального аудитора) и налоговых органов, в то время как собственно аудит имеет высокую общественную значимость.

На первый взгляд они правы. Недостоверная налоговая отчетность влечет за собой потери в виде налоговых санкций, которые затрагивают финансовые интересы исключительно организации-налогоплательщика. А недостоверно составленная финансовая (бухгалтерская) отчетность компании в перспективе может привести к принятию на ее основе неверных управленческих решений и, как следствие, к банкротству компании, серьезным финансовым проблемам зависимых от нее компаний-контрагентов, финансовым потерям у акционеров и инвесторов, а также к массовым увольнениям сотрудников. Если речь идет о банкротстве градообразующего предприятия, то последствия могут быть самыми тяжелыми для огромного числа лиц.

Но мы осмелимся возразить, полагая, что значение налогового аудита весьма недооценено. Как мы знаем, цель⁶ аудита ограничена выражением мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, но его миссия⁷ фактически состоит в защите интересов собственников⁸ как основных пользователей аудита. Собственники всегда заинтересованы в сохранении и развитии своей собственности и поэтому для принятия решений испытывают потребность в объективной управленческой информации о состоянии их бизнеса, в т.ч. содержащейся в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

⁶ То, к чему стремятся, чего хотят достичь (Большой толковый словарь русского языка. СПб.: Норинт, 1998. URL: <http://gramota.ru/slovari>)

⁷ Предназначение к чему-либо важному, ответственная роль чего-либо (Большой толковый словарь русского языка. СПб.: Норинт, 1998. URL: <http://gramota.ru/slovari>).

⁸ Понятие «собственники» мы применяем в широком значении: собственники капитала, трудовых ресурсов.

⁵ Пункт 3 ст. 1 Федерального закона от 30.12.2008 №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Таблица 2

Сравнительный анализ видов учета				
№ п/п	Признак сравнения	Бухгалтерский (финансовый) учет	Управленческий учет	Налоговый учет
1	Определение	Упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций *	Идентификация, измерение, накопление, проведение анализа, подготовка, интерпретация и предоставление финансовой и иной информации, необходимой управленческому звену предприятия для осуществления планирования, оценки и контроля хозяйственной деятельности и принятия управленческих решений **	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 ***
2	Цель	Подготовка информации для внешних пользователей об активах и обязательствах компании, финансовых результатах ее деятельности	Обеспечение менеджмента компании достоверной и оперативной информацией, необходимой для планирования, анализа, контроля, принятия решений	Формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль ****
3	Степень Регламентации	Закон о бухгалтерском учете. ПБУ	Отсутствие законодательной регламентации. Учет ведется на основании требований внутрифирменных документов	Налоговый кодекс РФ. Официальные комментарии к Налоговому кодексу РФ. Письменные разъяснения налоговых органов

* П. 1 ст. 1 Федерального закона РФ от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

** Словарь терминов по управленческому учету, 1998 URL: <http://slovari.yandex.ru>.

*** Статья 313 Налогового кодекса РФ.

**** Там же.

Окончание табл. 2

№ п/п	Признак сравнения	Бухгалтерский (финансовый) учет	Управленческий учет	Налоговый учет
4	Обязательность ведения учета	Ведение учета обязательно	Ведение учета зависит от воли руководства	Ведение учета обязательно
5	Ответственность за правильность ведения учета	За нарушение методологии финансового учета предусмотрена административная и уголовная ответственность руководителей и других лиц, ответственных в компании за организацию и ведение бухгалтерского учета *	Дисциплинарная ответственность. Методология управленческого учета законодательством не регламентируется, учет ведут по правилам, установленным самой организацией, учитывающим специфику ее деятельности	За совершение налоговых правонарушений предусмотрена ответственность в соответствии с Налоговым кодексом РФ
6	Пользователи учетной информации	Внешние (акционеры, инвесторы, контрагенты и т.д.) и внутренние пользователи (менеджмент, сотрудники)	Только внутренние пользователи, в соответствии со своей компетенцией	Внешние (государство в лице налоговых органов)
7	Степень открытости информации	Открыта, публична	Коммерческая тайна	Налоговая (коммерческая) тайна
8	Периодичность обобщения данных учета (составления отчетной информации)	Ежеквартально, ежегодно	Ежемесячно, еженедельно, ежедневно, в некоторых случаях немедленно, в зависимости от остроты потребности в управленческой информации	По итогам отчетных и налогового периодов
9	Применяемые измерители	Натуральные, трудовые, денежные	Любые. Выбор измерителя зависит от задач, стоящих перед учетом	Денежные (доходы, расходы)
10	Точность информации	Приближения и примерные оценки в финансовом учете практически не применяются	В управленческом учете часто используются приблизительные оценки. Налицествует компромисс между потребностью в получении своевременной информации и ее достоверностью	Приближения и примерные оценки в финансовом учете не применяются, т.к. ведут к возникновению налоговых рисков

* Статья 18 Федерального закона РФ от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

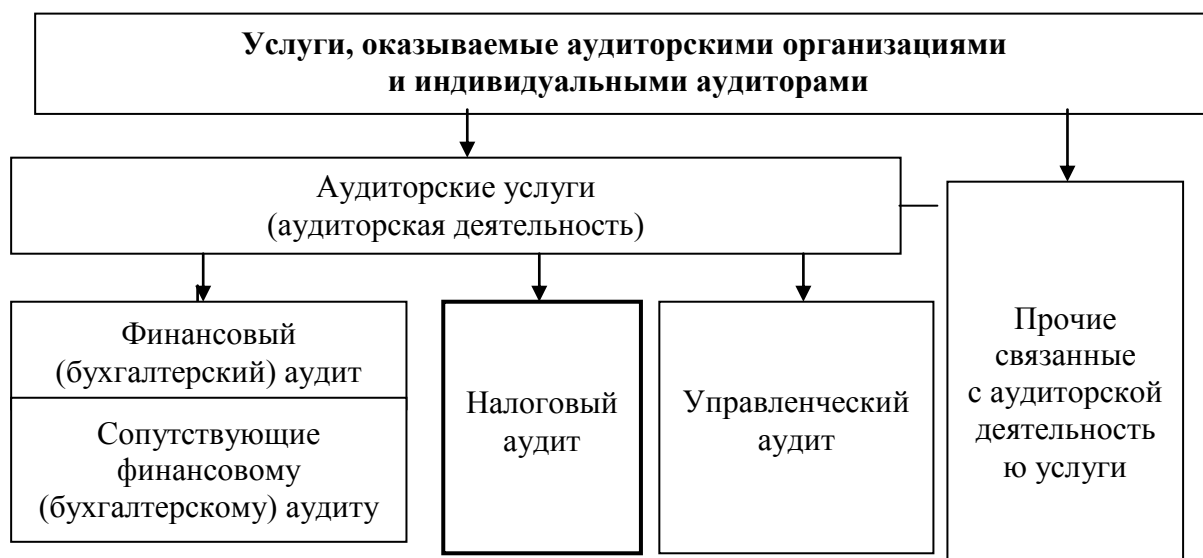


Рис. 2. Предполагаемая структура услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами

Теперь зададим себе вопрос: какова миссия налогового аудита? Ограничена ли она подтверждением налоговой отчетности для исключения в ней ошибок, приводящих к наложению на аудируемое лицо налоговых санкций, или основное предназначение налогового аудита состоит в том, чтобы помочь налогоплательщикам⁹ исполнить свою конституционную обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы в полном соответствии с требованиями действующего налогового законодательства? Очевидно, что это именно так.

Налоги в масштабе государства составляют основу доходной части бюджета, а значит, являются основным источником удовлетворения общественных потребностей, реализации публичных интересов и развития общества в целом. От полноты и своевременности их уплаты зависит эффективность выполнения государством и местным самоуправлением своих функций и задач. В этом смысле налоговый аудит является одним из инструментов (наряду с налоговым контролем¹⁰), способствующих стабильному функционированию национальной системы налогообложения.

Возникает закономерный вопрос: есть ли необходимость в наличии двух, на первый взгляд похожих друг на друга, социальных институтов: налогового аудита и налогового контроля? Из вышесказанного следует, что налоговый контроль и налоговый аудит –

отличающиеся друг от друга виды деятельности, выполняющие специфические функции. Следовательно, они неспособны заменить друг друга без утраты данных функций. В то же время мы не видим причин полагать, что они не могут гармонично сосуществовать.

Обобщая все выводы, сделанные нами выше, сформулируем определение налогового аудита. Но прежде обратимся к трактовкам самих терминов «понятие» и «определение».

Понятие – форма мышления, отражающая существенные свойства, связи и отношения предметов и явлений в их противоречии и развитии¹¹.

Определение – это

- логическая операция, раскрывающая содержание понятия¹²;

- установление смысла незнакомого термина с помощью терминов знакомых и уже осмысленных¹³.

Таким образом, содержание формулируемого нами понятия «налоговый аудит» должно быть раскрыто в определении и отражать его существенные свойства. При этом определение должно быть логичным и содержать уже знакомые термины (слова).

Для начала выделим существенные свойства (элементы) будущего понятия:

- налоговый аудит – независимая проверка налоговой отчетности;

⁹ Автор имеет в виду налогоплательщиков, самостоятельно осуществляющих исчисление и уплату налогов.

¹⁰ Глава 14 «Налоговый контроль» части первой Налогового кодекса РФ.

¹¹ БСЭ.1969-1978 гг. (URL: <http://slovari.yandex.ru>).

¹² Философия: энциклопедический словарь / под ред. А.А. Ивина. М.: Гардарики, 2004 (URL: <http://dic.academic.ru>)

¹³ Энциклопедический словарь. 2009. URL: <http://dic.academic.ru>.

- налоговый аудит может проводиться только аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами;

- целью проведения налогового аудита является выражение мнения о достоверности налоговой отчетности аудируемого лица посредством фиксации его в аудиторском заключении;

- высшее предназначение налогового аудита состоит в оказании налогоплательщикам помощи в исполнении конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов в полном соответствии с требованиями действующего налогового законодательства;

- налоговый аудит является самостоятельным видом аудиторской деятельности.

Таким образом, под *налоговым аудитом* следует понимать вид аудиторской деятельности по независимой проверке налоговой отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности, призванный оказать аудируемому лицу помощь в исполнении конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов в полном соответствии с требованиями действующего налогового законодательства.

По нашему мнению, наиболее удачным является словосочетание «налоговый аудит», прямо указывающее на то, что речь идет о самостоятельном виде аудиторской деятельности. Словосочетание «аудит налогообложения» и все его производные¹⁴ указывают скорее на отдельную задачу по проверке правильности исчисления и уплаты налогов и сборов экономическим субъектом, подлежащую решению в ходе проведения традиционного аудита, что не отражает сущности изучаемого нами феномена.

Кроме того, словесная конструкция «налоговый аудит» в указанном смысле упоминается в 3 документах, принятых официальными государственными органами¹⁵, в

то время как словосочетание «аудит налогообложения» и пр. не нашли своего отражения ни в одном подобном документе.

Такой подход к пониманию налогового аудита, безусловно, требует серьезной переработки действующего национального законодательства, что может стать предметом будущих научных исследований в данной области.

Список литературы

1. *Алехин Р.Г.* Моделирование и оптимизация аудита налогообложения предприятий: дис... канд. экон. наук. М., 2006. 155 с.
2. *Бажин И.А.* Понятие и место налогового аудита в современной системе аудита // *Современные аспекты экономики*. 2005. №19. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".
3. *Дронова Н.В.* Контроль качества налогового аудита как системно-организационный процесс // *Известия Тульского государственного университета. Сер. Бизнес-процессы и бизнес-системы*. 2006. Вып. 4. С. 55-61.
4. *Луговкина О.А.* Приемы и методы аудита консолидированного налогоплательщика // *Современные исследования социальных проблем: сб. ст. Общерос. науч.-практ. конф. Красноярск, 2010. №3. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".*
5. *Луцкевич О.В.* Особенности налогового аудита в организациях, имеющих обособленные подразделения // *Бухгалтерский учет*. 2007. №4. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".
6. *Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобренная Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, протокол от 11.07.2000 №1. [Электронное издание]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.09.2011).*
7. *Морозова Ж.А.* Налоговый аудит: практическое руководство. М.: ООО ИИА

¹⁴ Аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами; аудит системы налогообложения предприятия; аудиторские услуги в сфере налогообложения; аудит консолидированного налогоплательщика и т.п.

¹⁵ Речь идет о следующих документах:

1. «Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000, протокол №1).
2. «Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг» (утв. Минфином РФ 23.04.2004, одобрены Советом

по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол №25 от 22.04.2004).

3. «Государственный образовательный стандарт высшего профессионального образования. Специальность 351200 - Налоги и налогообложение. Квалификация - специалист по налогообложению. Регистрационный №610 ГУМ/СП (новый)» (утв. Минобразованием РФ 08.07.2003). Выборка произведена с использованием справочно-правовой системы «Консультант-Плюс».

«Налог Инфо»: ООО «Статус-Кво 97», 2007. 240 с.

8. *Попова Л.В., Никулина Л.Н.* Аудит налогообложения: учеб. пособие. М.: Дело и Сервис, 2009. 192 с.

9. *Савин А.А., Савина А.А.* Аудит налогообложения: учеб. пособие. М.: Вузовский учебник, 2008. 381 с.

10. *Сучилин А.А.* Аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами на предприятии: Методология проведения / под. ред. Г.Б. Полисюк М.: Экзамен, 2001. 93 с.

11. *Хачемизова Е.Н.* Налоговый аудит в строительной организации // Аудиторские ведомости. 2004. №1. [Электронный ресурс].

Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

12. *Шешукова Т.Г., Городилов М.А.* Аудит: теория и практика применения международных стандартов: учеб. пособие / Перм. гос. ун-т. Пермь, 2002. 132 с.

13. *Шешукова Т.Г., Орлов Д.В.* Налоговый аудит как самостоятельное направление аудиторской деятельности // Вестник Пермского университета. Сер. Экономика. 2011. Вып. 1 (8). С. 62-70.