РАЗДЕЛ III. АУДИТ

УДК 657.6

**НАЛОГОВЫЙ АУДИТ КАК САМОСТОЯТЕЛЬНОЕ
НАПРАВЛЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ****Т.Г. Шешукова, д. экон. наук, проф., зав. кафедрой учета, аудита и
экономического анализа****Д.В. Орлов, асп. кафедры учета, аудита и экономического анализа**

ГОУ ВПО «Пермский государственный университет», 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15

Электронный адрес: sheshukova@psu.ru

В статье обоснована целесообразность выделения налогового аудита в самостоятельное направление аудиторской деятельности, раскрыта сущность налогового аудита, определено его место в системе контроля вообще и в современной системе российского аудита в частности, дано определение налогового аудита как науки и практики, сформулирован его предмет, метод, функции, а также определена связь налогового аудита с оценкой эффективности хозяйственной деятельности.

Ключевые слова: налоговый аудит; сущность; практика; метод; функции; эффективность; налоговая отчетность; аудиторская деятельность.

На сегодняшний день отечественный аудит представляет собой институт современной экономики, играющий важнейшую роль в обеспечении заинтересованных пользователей достоверной информацией. При этом аудит в России проходит стадию трансформации. В аудиторскую практику внедряются международные стандарты аудита, в условиях реформирования системы бухгалтерского учета и налогообложения меняется функциональная направленность аудиторской деятельности, происходит пересмотр целей и задач аудита в сторону понимания бизнеса клиента и оценки перспектив его развития, разработки рекомендаций по снижению финансовых и иных сопутствующих рисков, а также оказания всесторонней помощи в управлении компанией [1].

Исторические особенности развития российского аудита: его тесная связь с государством, реализующим посредством аудита (на начальных этапах его становления) функции налогового контроля, высокая сложность национальной системы налогообложения, постоянно меняющееся налоговое законодательство, наличие большого числа спорных арбитражных дел по налоговым вопросам, а также другие обстоятельства обусловили появление нового направления в аудиторской деятельности – налогового аудита,

осуществляемого на данный момент аудиторскими компаниями, либо в рамках общего аудита, либо при оказании прочих услуг (п. 7 ст. 1 Федерального закона №307-ФЗ от 30.12.2008 г.).

Возникновение налогового аудита вызвано также тем, что налоговая составляющая общего аудита (аудит расчетов с бюджетом) не может охватить всего объема информации, влияющей на налоговые обязательства организации, а значит, аудитор не может гарантировать хозяйствующему субъекту отсутствие претензий со стороны налоговых органов по поводу достоверности представленной им налоговой отчетности.

Как отмечает М.П. Каширина, «актуальность аудиторской проверки налогового учета связана с тем, что налоги представляют собой часть отношений экономического субъекта с государственными и контролирующими органами и нарушения в данной области могут повлечь за собой негативные последствия для экономического субъекта»[3].

«За несвоевременные и неправильные исчисление и уплату налогов руководство организации несет административную и уголовную ответственность. Это позволяет говорить о налоговом аудите как о весьма важной и необходимой аудиторской услуге, позволяющей осуществлять своевременный

контроль за соответствием совершаемых операций нормам налогового законодательства» [9].

Действительно, налоги имеют большой удельный вес в структуре обязательств любой коммерческой организации. Неверное исчисление или несвоевременная уплата налогов приводит к предъявлению налоговыми органами штрафных санкций и пеней, что неизбежно влечет ухудшение финансового состояния компании, а неумелое использование механизмов оптимизации налогообложения может привести к уголовной ответственности не только главных бухгалтеров и руководителей компании, но и их собственников (ст. 199 УК РФ). Пожалуй, самым громким делом, положившим начало данной практике, было всем известное дело компании «ЮКОС» [более подробно: 13].

Налоговый аудит в этом смысле призван снизить финансовые риски благодаря получению полной достоверной и объективной информации о правильности исчисления налоговых обязательств в соответствии с нормами налогового законодательства.

Многие авторы научных работ по налоговому аудиту не уделяют должного внимания еще одному аспекту. В масштабе государства налоги составляют основу доходов федерального бюджета, в связи с чем налоговый аудит имеет большое значение не только для экономических субъектов, но также является одним из инструментов, обеспечивающих стабильное функционирование национальной системы налогообложения, а значит, служит целям развития гражданского общества и реализации публичных интересов. Следовательно, налоговый аудит имеет и высокое общегосударственное значение.

В последние годы вопросам налогообложения, в т.ч. повышению качества налогового контроля, в нашей стране уделяется самое пристальное внимание. В своих ежегодных посланиях к Федеральному Собранию Президент России также обращается к этим проблемам. «Следует заметить, что в большинстве стран послания главы государства к парламенту - это своеобразная программа законодательной деятельности парламента на текущий период» [8].

В послании 2005 г. Президент России отмечал недостатки действующей системы государственного налогового контроля: «Направляя правоохранительные органы на справедливую борьбу с преступлениями, в том числе налоговыми, то и дело обнаруживаем грубые нарушения прав предпринимателей. А порой и просто откровенный рэкет со стороны государственных структур. Считаю, что приоритетом в их деятельности должна стать

проверка исполнения налогового и таможенного законодательства, а не выполнение каких бы то ни было «планов» по сбору налогов и пошлин» [10].

В 2007 г., говоря о том, что многие граждане страны не в состоянии обойтись без государственной поддержки и участия, Президент предлагает «... направить на эти цели значительные дополнительные доходы, в том числе от улучшения администрирования налоговых сборов» [11], обращая тем самым всеобщее внимание на высокую роль, которую играет налоговый контроль в экономике страны.

Послание 2009 г. было посвящено обсуждению стратегии модернизации всей отечественной экономики. Среди основных системных шагов на пути к созданию благоприятных условий для инновационной деятельности в стране Президент выделил задачу модернизации национальной системы налогообложения: «Очевидно в целом, что наша налоговая система нуждается в совершенствовании. Дискуссии о том, какие налоги и по каким ставкам должны взиматься в нашей стране, не закрыта» [12]. А это значит, что в перспективе не избежать реформирования налоговой системы, вслед за которым будут возникать проблемы правильного толкования новых норм, новые спорные ситуации по налоговым вопросам и т.п. В таких условиях потребность в профессиональной помощи в области налогообложения, оказываемой независимыми экспертами (такой, каким является налоговый аудит), будет расти.

Несмотря на это, налоговый аудит в России достаточно слабо регламентирован действующими нормативными документами. Проблема тем более актуальна, что до настоящего времени нет официальных методических разработок по его организации и проведению. Единственным документом по налоговому аудиту является Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобренная Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11 июля 2000 г., протокол №1).

В ней рассматриваются задачи определения основных принципов, этапов и подходов к проведению налогового аудита; основы взаимоотношений аудиторской организации с налоговыми органами в ходе выполнения налогового аудита; ответственность сторон; порядок проведения и оформления результатов выполнения специального аудиторского задания по налоговым вопросам [2, с. 115].

Появление Методики было вызвано тем, что в ходе проведения аудита наибольшее

внимание проверяющих всегда уделялось налоговым проблемам, в т.ч. по просьбам клиентов – аудируемых организаций. Создание Методики сопровождалось многочисленными дискуссиями, т.к. она призвана регулировать очень сложную сферу отношений: «аудируемое лицо - налоговые органы - аудиторская организация (индивидуальный аудитор)».

Основные аргументы против разработки Методики строились на том, что налоговый аудит относится к специальным аудиторским заданиям, следовательно, подпадает под действие разработанного ранее Правила (стандарта) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» (прототипом которого в системе Международных стандартов аудита является МСА 800, где нет специального «налогового» стандарта), и поэтому не нуждается в дополнительном нормативном регулировании.

Специалисты и ученые в области аудита, приводившие аргументы в пользу разработки Методики, подчеркивали ее важность в современных российских условиях в связи с тем, что специальные аудиторские задания также представляют собой частный случай сопутствующих аудиту услуг, что не мешает системе отечественных стандартов посвятить этому важному частному случаю отдельное аудиторское правило. Последнее так и не было принято, а разработанная Методика на данный момент носит лишь рекомендательный характер.

Существенный вклад в исследование вопросов в области налогового аудита и совершенствования технологии его проведения внесли такие отечественные ученые, как И.А. Бажин, А.В. Брызгалин, А.В. Гусева, И.И. Кучерова, Ж.А. Морозова, Л.В. Попова, А.А. Савин, А.А. Савина, Т.А. Суйц, В.П. Тереньева, А.Д. Шерemet и другие.

Несмотря на широкий круг авторов, занимающихся указанными проблемами, остается неурегулированным ряд существенных вопросов:

- 1) не определено место налогового аудита в системе контроля вообще и в современной системе российского аудита в частности;
- 2) не даны определения налогового аудита как науки и практики;
- 3) не сформулированы предмет и метод налогового аудита как науки;
- 4) не определена связь налогового аудита с оценкой эффективности хозяйственной деятельности;
- 5) не разработана технология проведения налогового аудита;

б) отсутствуют отраслевые внутрифирменные стандарты проведения налогового аудита.

Большинство работ, посвященных вопросам налогового аудита, сводится либо к изложению и комментированию положений действующего налогового законодательства, либо к описанию общих подходов к проведению налогового аудита.

Нами в настоящей статье обоснована целесообразность выделения налогового аудита в самостоятельное направление аудиторской деятельности и предложены решения основных проблем, сложившихся в теории налогового аудита.

Отметим для начала, что появление налогового аудита вызвано объективными причинами, в основе которых лежат потребности аудируемых лиц в получении полной достоверной и объективной информации о правильности исчисления налоговых обязательств в соответствии с нормами налогового законодательства.

Возможность его выделения из общего аудита определена следующими обстоятельствами:

- исторические особенности развития российского аудита (его тесная связь с государством и государственным налоговым контролем);
- независимость системы налогового учета и отчетности (налогообложения в целом) от системы бухгалтерского учета и отчетности;
- существенное отличие методики формирования показателей налоговой отчетности от методики формирования показателей финансовой отчетности;
- высокая степень сложности национальной системы налогообложения;
- постоянно меняющееся налоговое законодательство;
- наличие большого числа спорных арбитражных дел по налоговым вопросам;
- недостаточная компетентность руководителей компаний и сотрудников бухгалтерских служб;
- высокий уровень санкций за нарушение налогового законодательства, вплоть до наступления уголовной ответственности;
- налоговая составляющая общего аудита (аудит расчетов с бюджетом) не способна охватить всего объема информации, влияющей на налоговые обязательства организации, а значит, гарантировать хозяйствующему субъекту отсутствие претензий со стороны налоговых органов;
- высокое общегосударственное значение налогового аудита.

На самостоятельность налогового аудита кроме перечисленных обстоятельств

указывает также наличие устойчивого спроса со стороны аудируемых лиц на полноценную аудиторскую проверку налоговых обязательств перед бюджетом.

По данным Т.И. Кришталевой [4], в 2006 г. доля консалтинга в составе аудиторской деятельности впервые превысила долю собственно аудита и составила 53% против 47%. При этом значительная часть традиционного аудита была ориентирована на снижение

налоговых рисков, а большая доля налогового и юридического консалтинга приходилась на комплексные или тематические проверки налогов, уплачиваемых организациями.

Структура российского рынка аудиторско-консалтинговых услуг в 2008 г., по данным М.В. Попова [9], выглядела следующим образом (табл. 1):

Таблица 1

Структура российского рынка аудиторско-консалтинговых услуг в 2008 году

Направление аудиторской деятельности	Доля рынка, %
Аудит	42
Налоговый и юридический консалтинг	23,4
Оценочная деятельность	10
Финансовый консалтинг	8,9
Информационные технологии	8,7
Стратегический консалтинг	7

Налоговый аудит и сегодня частично входит в общий аудит, налоговый и юридический консалтинг, на которые в совокупности приходится более 60% доли рынка аудиторских и консалтинговых услуг в России. Таким образом, его официальное нормативное выделение из состава общего аудита является весьма обоснованным.

Кроме того, анализ положений Методики аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» показывает, что «... она не регулирует порядок действий аудиторской организации при рассмотрении налоговых вопросов в рамках обычного аудита, а ограничивается исключительно налоговыми вопросами. Обычный аудит регулируется не этим документом, а большим количеством правил (стандартов) аудиторской деятельности» [9]. То есть возможность существования налогового аудита как самостоятельного направления аудиторской деятельности не противоречит и содержанию единственного официального документа по налоговому аудиту, принятому в Российской Федерации.

Возможно, налоговый аудит является именно тем инструментом, который позволит, с одной стороны, избавить общий аудит от огромного массива информации, анализируемой в рамках проверки финансовой отчетности, а с другой - обеспечить хозяйствующие субъекты и контролирующие органы аудиторскими заключениями именно по вопросам соблюдения налогового законодательства.

Выделение налогового аудита из общего, а также из состава прочих услуг, оказываемых аудиторскими компаниями, должно сопровождаться пересмотром на законодательном уровне ответственности аудиторов за аудиторские заключения, выдаваемые по итогам проведения налогового аудита, а также обязанностей по страхованию указанной ответственности. На данный момент их ответственность ограничена лишь условиями заключаемых договоров на налоговое консультирование, а обязательное страхование не учитывает рисков, связанных с оказанием прочих услуг. Таким образом, интересы организаций, инициирующих проведение налогового аудита и несущих существенные финансовые расходы по оплате услуг аудиторов, учтены законодателем не в полной мере. При этом нередко обороты проверяемых компаний значительно превышают стоимость десятков аудиторских фирм.

Рассматривая налоговый аудит как самостоятельное направление аудиторской деятельности, можно говорить о его месте в системе контроля, его специфических функциях, объекте, предмете, методе, методике проведения, а также о связи налогового аудита с оценкой эффективности хозяйственной деятельности проверяемых компаний.

Налоговый аудит относится к экономическим наукам, имеющим один объект изучения – экономическая сторона хозяйственной деятельности. Но каждая экономическая наука исследует особенную сторону или форму движения общего объекта. В

классификации экономических наук по предмету исследования, налоговый аудит относится к экономическим наукам об управлении и выполняет наряду с общеэкономическими (присущие управлению любыми объектами) следующие специфические функции (присущие исключительно налоговому аудиту) [14]:

- обеспечение заинтересованных пользователей (руководителей, собственников, государства) полной, достоверной и объективной информацией о правильности исчисления налоговых обязательств в соответствии с нормами налогового законодательства;
- оптимизация налогообложения на основе глубокого анализа деятельности клиента;
- налоговое планирование;
- текущее налоговое консультирование (сопровождение);
- независимый налоговый контроль.

Налоговый аудит как самостоятельное направление аудиторской деятельности представляет систему знаний о методах и приемах независимого налогового контроля. Налоговый аудит как *практика* – это вид управленческой деятельности, сводящейся к независимому налоговому контролю и оценке налоговой отчетности на предмет полноты, достоверности и объективности отраженной в ней информации.

Независимый налоговый контроль определяет *сущность* налогового аудита, отделяет его от других видов контроля (государственный финансовый, муниципальный, внутренний и общественный контроль) и выделяет его в самостоятельное направление деятельности.

Таким образом, *предметом* налогового аудита как самостоятельного направления аудиторской деятельности является одна из общих функций управления, обеспечивающая

независимый контроль достоверности налоговой отчетности аудируемого лица для принятия решений пользователями этой отчетности.

Объектом налогового аудита является сторона (информация о) хозяйственной деятельности организации, с наличием которой законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанностей по уплате налогов (реализация товаров, работ, услуг, имущество, прибыль, доход, расход и др.), отражаемая в налоговой отчетности. Такая отчетность является непосредственным объектом налогового аудита, но не должна ограничивать аудитора при изучении хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Метод налогового аудита как общий подход к исследованию базируется на диалектике. Ее основные черты применительно к налоговому аудиту – единство анализа и синтеза, изучение налоговых показателей в их взаимосвязи, развитии, а также связи с показателями финансовой (бухгалтерской) отчетности. Метод как общий подход к изучению определяет методику налогового аудита.

Методика аудита – совокупность специальных приемов, т.е. конкретных процедур (логических, аналитических, арифметических и т.п.), методов расчета, сопоставлений, применяемых для обоснования мнения о степени достоверности налоговой отчетности. Необходимо особо отметить, что под налоговым аудитом следует понимать комплексное исследование, проверку всей налоговой отчетности с целью общей оценки степени ее достоверности.

Соотношение налогового и общего аудита можно представить следующим образом (табл. 2):

Таблица 2

Соотношение общего и налогового аудита	
Общий аудит	Налоговый аудит
<i>Цель</i>	
Выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц	Выражение мнения о достоверности налоговой отчетности аудируемых лиц, соответствии порядка формирования, отражения в учете и уплаты законно установленных налогов
<i>Функции</i>	
1) Обеспечение заинтересованных пользователей (собственников, акционеров, кредиторов) полной, достоверной и объективной информацией о хозяйственной деятельности; 2) анализ хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского учета и отчетности;	1) Обеспечение заинтересованных пользователей (руководителей, собственников, государство в лице уполномоченных органов) полной, достоверной и объективной информацией об исполнении налоговых обязательств в соответствии с нормами налогового законодательства;

Общий аудит	Налоговый аудит
3) планирование и бюджетирование; 4) оперативное управление (регулирование, координация и мониторинг планов); 5) независимый финансовый контроль	2) оптимизация налогообложения на основе глубокого анализа деятельности клиента; 3) налоговое планирование; 4) текущее налоговое консультирование (сопровождение); 5) независимый налоговый контроль
<i>Предмет</i>	
Независимый финансовый контроль	Независимый налоговый контроль
<i>Объект исследования</i>	
Хозяйственная деятельность организаций, т.е. совокупность производственных отношений, рассматриваемая во взаимодействии с ее техническими, социальными и природными условиями. Финансовая (бухгалтерская) отчетность	Сторона (информация о) хозяйственной деятельности организации с наличием которой законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанностей по уплате налогов. Налоговая отчетность
<i>Метод</i>	
Единство анализа и синтеза, изучение показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности в их взаимосвязи и развитии	Единство анализа и синтеза, изучение налоговых показателей в их взаимосвязи и развитии, а также связи с показателями финансовой (бухгалтерской) отчетности
<i>Методика</i>	
Совокупность конкретных процедур, методов расчета, сопоставлений, применяемых для обоснования мнения о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности	Совокупность конкретных процедур, методов расчета, сопоставлений, применяемых для обоснования мнения о степени достоверности налоговой отчетности
<i>Аналитические процедуры</i>	
1. Сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с плановыми показателями, определенными экономическим субъектом.	1. Общий анализ и рассмотрение элементов системы налогообложения экономического субъекта.
2. Сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с прогнозными показателями, самостоятельно определенными аудитором.	2. Определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели.
3. Сравнение показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством или самим экономическим субъектом.	3. Проверка методики исчисления налоговых платежей.
4. Сравнение показателей бухгалтерской отчетности со среднеотраслевыми данными.	4. Правовая и налоговая экспертиза существующей системы хозяйственных взаимоотношений.

Окончание табл. 2

Общий аудит	Налоговый аудит
5. Сравнение показателей бухгалтерской отчетности с небухгалтерскими данными (данными, не входящими в состав бухгалтерской отчетности).	5. Оценка документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов.
6. Анализ изменений с течением времени показателей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов, связанных с ними.	6. Предварительный расчет налоговых показателей экономического субъекта.
7. Другие виды аналитических процедур, в том числе учитывающие индивидуальные особенности организационной структуры экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит	7. Проверка и подтверждение правильности исчисления и своевременности уплаты экономическим субъектом налогов в бюджет
<i>Связь с внутренним аудитом</i>	
Эффективность деятельности внутреннего аудита уменьшает аудиторские риски внешних аудиторов	

Таким образом, под *налоговым аудитом* следует понимать независимую проверку налоговой отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о степени ее достоверности, а также соответствия во всех существенных аспектах нормам законодательства порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом законно установленных налогов.

На наш взгляд, данное определение наиболее четко отражает сущность налогового аудита. Его объектом является именно налоговая отчетность, в отношении которой и выражается мнение аудитора о степени достоверности, а не «бухгалтерская и налоговая», как указано в Методике [5, п. 5.4] и подчеркивается некоторыми авторами [например: 6, с. 9; 1, с. 10]. Финансовая отчетность является объектом общего аудита и включение ее в состав объектов налогового аудита приведет к расширенному толкованию целей и задач последнего.

Кроме того, заключение, подготовленное по результатам налогового аудита, не может рассматриваться как аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности в целом [5, п. 5.4.]. В налоговом аудите данные бухгалтерского учета и отчетности рассматриваются в качестве одного из источников информации вместе с первичными документами, регистрами налогового учета и налоговой отчетностью, с учетом более высокой значимости последних.

На наш взгляд, оценка правильности

исчисления и уплаты иных (отличных от налогов) платежей в бюджет и внебюджетные фонды (сборов, госпошлины, акцизов), как это предусматривает Методика [5, п. 5.4.] и предлагают некоторые авторы [например: 3, 4], не может быть предметом налогового (!) аудита в силу следующего.

Под налогами понимаются обязательные, индивидуально безвозмездные платежи, взимаемые с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований [7, ст. 8] и их следует отличать от остальных платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий). Госпошлина и акцизы по своему конституционно-правовому смыслу являются разновидностью сборов [7, п. 2 ст. 8; ст. 13] и носят возмездный характер, т.к. осуществляются плательщиком с целью приобретения определенных услуг у

государства (совершение регистрационных действий, выдача разрешений и пр.).

Услуги по проверке полноты и своевременности исполнения аудируемым лицом обязательств по прочим платежам в бюджет и внебюджетные фонды должны быть вынесены за рамки налогового аудита и отнесены к прочим услугам.

Современное положение мировой экономики ставит проблему введения в сущность аудита не только оценки достоверности составления отчетности, но и оценки эффективности хозяйственной деятельности аудируемых лиц, способности их продолжать дальнейшую деятельность, по крайней мере в течение следующего за отчетным года. Это требование можно в полной мере отнести и к налоговому аудиту.

Основной целью любой коммерческой организации является получение достаточной величины прибыли. Изменение массы прибыли напрямую влияет на результативность работы предприятия. Вместе с тем действующая система налогообложения вынуждает компании скрывать свои доходы, используя все легальные, сомнительные, а иногда и незаконные способы манипулирования налогооблагаемой базой [15].

При проведении налогового аудита важно установить реальный объем прибыли, полученной компанией, для правильной оценки эффективности ее хозяйственной деятельности. То же относится к установлению реального состава и объема имущества компании и ее обязательств.

Кроме того, аудитор обязан оценить эффективность принятой в организации системы налогового учета, а также разъяснить руководству последствия применения тех или иных способов налоговой оптимизации, акцентируя внимание на налоговых рисках, способных привести к приостановлению или ограничению деятельности организации в будущем. В этом, по нашему мнению, находит свое выражение связь налогового аудита с оценкой эффективности работы компании-клиента и ее возможности продолжать в перспективе свою коммерческую деятельность.

Таким образом, выделение налогового аудита в самостоятельное направление аудиторской деятельности не только обоснованно и целесообразно, но уже сегодня является потребностью аудиторов, аудируемых лиц и всего российского общества. Удовлетворение этой потребности потребует серьезных доработок нормативной базы по аудиту, а отсутствие отраслевых методик налогового аудита должно стать предметом для дальнейших научных исследований. Именно отраслевая направленность налогового аудита представляется залогом повышения качества и

эффективности проводимых аудиторских процедур.

Список литературы

1. *Аудит* налогообложения: учеб. пособие / Л.В. Попова, Л.Н. Никулина. М.: Дело и Сервис, 2009. 192 с.
2. *Аудит* расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами. Методология проведения / под ред. Г.Б. Полисюк. М.: Экзамен, 2001 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. *Каширина М.П.* Налоговый аудит – новое направление аудиторской деятельности // *Аудиторские ведомости*. 2009. №8 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. *Кришталева Т.И.* Особенности аудита налогообложения // *Все для бухгалтера*. 2007. №12 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. *Методика* аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11 июля 2000 г., протокол №1) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. *Морозова Ж.А.* Налоговый аудит: практическое руководство. М.: ООО ИИА «Налог Инфо»: ООО «Статус-Кво 97», 2007. 240 с.
7. *Налоговый* кодекс Российской Федерации (часть первая), от 31.07.1998 г. №146-ФЗ [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. *Овсеян Ж.И.* Система высших органов государственной власти в России (диалектика конституционно-правовых основ с начала XX по начало XXI в.). Ростов н/Д, 2006. 98 с.
9. *Попов М.В.* Налоговый аудит в структуре аудиторской деятельности // *Аудиторские ведомости*. 2009. №11 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. *Послание* Президента России Владимира Путина Федеральному Собранию РФ (2005 год). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. *Послание* Президента России Владимира Путина Федеральному Собранию РФ (2007 год) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. *Послание* Президента России Владимира Путина Федеральному Собранию РФ (2009 год) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

13. Родионов А.А. Налоговые схемы, за которые посадили Ходорковского. М.: Вершина, 2007. 71 с.

14. URL // <http://www.econ.msu.ru/ds/1085>. (дата обращения: 1.12.2010).

15. Шешукова Т.Г., Лобанов И.С. Анализ видов деятельности предприятия и выбор оптимальной налоговой политики с

целью максимизации прибыли на примере лесопромышленного комплекса // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 33. С. 2-7.