

УДК 657.6

АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ВОЗМОЖНОСТИ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ ПРИНЦИПОВ АУДИТА И НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РФ

Л.В. Учаева

ООО «МашАудит», г. Москва

Цель статьи – показать изменения законодательства в части взаимодействия аудиторской деятельности и налогового контроля. Раскрыто взаимодействие уровней, составляющих систему финансового контроля РФ. Проанализирована возможность сочетания и взаимодействия принципов аудита и налогового контроля, продиктованная необходимостью в целях реализации рекомендаций Организации экономического сотрудничества и развития в рамках Глобального форума по транспарентности и обмену информацией для целей налогообложения.

Ключевые слова: *система финансового контроля РФ, принципы аудита, международные стандарты аудита, конфиденциальность, налоговый контроль, транспарентность, аудиторская тайна, профессиональный скептицизм.*

Автором более двадцати лет проводятся исследования в рамках стабильно осуществляемой аудиторской деятельности. Практика аудита показала, что за весь исследуемый период, нормативно-правовая основа регулирования аудиторской деятельности, в части обязательного аудита, существует параллельно или абстрагированно от практической её составляющей. В частности, это касается отсутствия каких-либо административных либо других законодательно устанавливаемых мер за уклонение экономических субъектов, подлежащих обязательному аудиту, от проведения ежегодных аудиторских проверок. Более того, в настоящее время Федеральными органами РФ, предпринимаются меры, которые, на наш взгляд, будут способствовать если не прекращению, то, как минимум, значительному ограничению масштаба осуществления аудиторской деятельности. Данный вывод связан с уже проведённой Федеральными органами РФ процедурой, направленной для осуществления внесения изменений в Налоговый Кодекс РФ в части отмены аудиторской тайны. Соответственно, это влечёт за собой нарушение основных этических норм, являющихся базовыми принципами аудита не только в РФ, но и в мировой практике, о чём свидетельствуют нормы Международных стандартов аудита (далее МСА). Обоснованию целесообразности предпринимаемых мер к изменению действующего законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность, посвящена данная работа. Ее реализация позволят обеспечить соответствие законодательно установленных норм для полноценного осуществления аудиторской деятельности в России и, кроме того, полное соответствие нормам МСА, действие которых с 2017 г. официально установлено МФ РФ применительно к аудиторской деятельности [1].

Как известно, в России организована четырёхуровневая система финансового контроля, состоящая из государственного, включая налоговый контроль, ведомственного, внутрихозяйственного и независимого аудиторского контроля. Правовой основой аудиторской деятельности в РФ являются нормы федерального закона № 307, включающие в себя регламентацию в части применения аудиторских стандартов, соблюдения принципов профессиональной этики, а также независимость субъектов аудита и аудиторскую тайну. На этих постулатах, к сожалению, приходится специально акцентировать внимание, поскольку в настоящее время их соблюдение находится под угрозой и, соответственно, перспектива продолжения аудиторской деятельности в России.

Для аргументации вышеприведённого вывода, автором произведён анализ мотиваций на основе документов, систематизированных в табл. 1.

Таблица 1

Анализ мотиваций при принятии законопроекта, влияющего на перспективу развития аудиторской деятельности в РФ

№ п\п	Дата	Наименование документа	Тип документа	Примечание
1.	06.02.2017	«О внесении изменений в статьи 82 и 93 НК РФ»	Распоряжение Председателя Правительства РФ	О внесении в Гос. Думу Ф С РФ проекта ФЗ
2.	07.02.2017	О проекте ФЗ «О внесении изменений в статьи 82 и 93 НК РФ»	Сопроводительное письмо № 812п-ПЗ	В качестве приложений три документа, в т. ч. текст, ПЗ, ФЭО
3.	16.03.2017	<i>без названия</i>	Письмо (с мнением о целесообразности внесения изменений)	Письмо Председателя Счётной палаты РФ
4.	23.06.2017	«О внесении изменений в статьи 82 и 93 НК РФ»	Законопроект № 96436-7	Принят Гос. Думой в первом чтении

Однако, прежде чем начать анализ на основе этих данных, следует раскрыть суть законопроекта, текст которого Правительство РФ внесло на рассмотрение Государственной Думы Федерального Собрания РФ. В Пояснительной записке к Законопроекту № 96436-7 (далее законопроект), в частности, говорится о том, что его текст разработан в целях реализации рекомендаций ОЭСР (Организации экономического сотрудничества и развития) в рамках Глобального форума по прозрачности и обмену информацией для целей налогообложения [2]. Законопроектом предусматривается внести изменения в статью 93 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), предоставляющие право должностному лицу налогового органа истребовать у аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов документы (информацию), полученные о налогоплательщике при осуществлении ими своей

деятельности, в случае, если документы (информация) не представлены в установленном порядке налогоплательщиком налоговым органам. Кроме того, законопроектом планируется внести изменение в статью 82 Кодекса, касающееся определения порядка работы налоговых органов с документами (информацией), полученными ими от аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

В законопроекте, указано, что его содержание соответствует положениям Договора о Евразийском экономическом союзе, а также положениям иных международных договоров Российской Федерации. К письму Правительства РФ от 07.02.2017 г. № 812п-П13 имеется шесть приложений, в т. ч. пояснительная записка и финансово-экономическое обоснование и др. документы, соответствующие процедуре принятия решения. Таким образом, вся процедура по формальному признаку соблюдена. Данный документ был направлен в Госдуму РФ, далее – на экспертизу в Счётную палату РФ, Председателем которой данный вопрос рассмотрен и дан ответ в адрес Председателя Комитета Госдумы по бюджету и налогам. В данном письме сообщается об отсутствии замечаний и предложений, но, вместе с тем, Председателем СП РФ рекомендовано установить в ФЗ № 307 «Об аудиторской деятельности» «корреспондирующей обязанности аудиторов и аудиторских организаций по предоставлению сведений налоговому органу» [2]. В результате такого «рассмотрения и одобрения» экспертами федерального уровня, 23.06.2017 г. анализируемый законопроект был принят Госдумой в первом чтении. Таким образом, внесение изменений в статьи 82 и 93.1 НК РФ, пройдя все ступени процедуры принятия решения, к сожалению, неосмотрительно приняты. Таким образом, практически появляется прямая угроза для продолжения осуществления аудиторской деятельности, поскольку нарушение аудиторской тайны отнюдь не привлечёт экономических субъектов – потенциальных аудируемых лиц к направлению оферты в адрес аудиторских организаций, содержащей просьбу проведения аудиторской проверки. И тем более, что никаких штрафных санкций, как уже было отмечено ранее, за отказ от проведения обязательного аудита, фактически не предусмотрено.

Следует ещё раз обратить внимание на целевую направленность внесения изменений в ст. 82 и 93.1 НК РФ, предусмотренных анализируемым законопроектом № 96436-7. Это было сделано, ещё раз отмечаем, в целях соответствия требованиям реализации рекомендаций ОЭСР в рамках Глобального форума по транспарентности и обмену информацией для целей налогообложения. Только стоит предметно понимать об обмене какой информацией идёт речь – обмене налоговой информацией. Дело в том, что в 2014 г. был опубликован Единый стандарт по обмену налоговой информацией, который предусматривает раскрытие банками, депозитариями, брокерами, инвестиционными фондами и страховыми компаниями местным налоговым органам данных о счетах налогоплательщиков, чей баланс по счету превышает 250 000 долл. США. Последовательность принятия Стандарта представлена в табл. 2.

Текст типового соглашения от 18.08.2014 г. предназначен для использования при заключении двухсторонних соглашений между Россией и другими странами. Соглашение предусматривает обмен информацией по

всем налогам. В соответствии с нормами данного соглашения информация должна предоставляться о собственниках (учредителях) компаний.

Т а б л и ц а 2

Последовательность принятия решений по обмену финансовой учетной информацией по налоговым вопросам на международном уровне

Дата	Принятие решения (конкретное мероприятие)
Февраль 2014 г.	опубликован Единый стандарт по обмену налоговой информацией в автоматическом режиме (Common Reporting Standard, CRS)
Май 2014 г.	34 государства-участники ОЭСР подписали декларацию ОЭСР о системе автоматического обмена налоговой информацией. Более 65 стран публично заявили о готовности внедрить соответствующую систему.
Июль 2014 г.	ОЭСР утвердила Стандарт автоматического обмена финансовой учетной информацией по налоговым вопросам.
Август 2014 г.	Правительство Российской Федерации утвердило типовое соглашение об обмене налоговой информацией.
Сентябрь 2014 г.	Представлена «Дорожная карта» для развивающихся стран в адрес Рабочей группы по развитию «Группы Двадцати» (G20) от имени Глобального форума ОЭСР по транспарентности и обмену информацией в целях налогообложения
Октябрь 2014 г.	51 государство подписало многосторонние соглашения об автоматическом обмене налоговой информацией.

Данное типовое соглашение предусматривает возможность проведения налоговой проверки в другом государстве. «Дорожная карта», представленная 22.09.2014 г., направлена на пресечение транснациональных уклонений от уплаты налогов и уклонения от уплаты налогов в развивающихся странах при помощи офшоров [3].

Все принятые документы и факты их исполнения, произошедшие в 2014 году, стали началом нового этапа международной борьбы с организациями, уклоняющимися от уплаты налогов.

Кроме того, Стандарт от 15.07.2014 г. предусматривает ежегодный межправительственный автоматический обмен финансовой учетной информацией, полученной от финансовых учреждений, в том числе балансы, информацию о процентах по заемным средствам, дивидендах, выручке от реализации финансовых активов, информацию об открытых счетах физических, юридических лиц, а также трастах и частных фондах.

Как видно из вышеприведенного перечня, информация, подлежащая раскрытию, в рамках утвержденного Стандарта, содержится непосредственно в формах отчетности. В частности, в состав отчетности включен Бухгалтерский баланс, Отчет о финансовых результатах и Пояснения, сформированные к данным формам бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее БФО). Следует отметить, что БФО представляются экономическими субъектами третьим лицам, в т. ч. и налоговым органам. В этой связи внесение изменений в НК РФ в части представления аудиторами информации налоговым органам является, на наш взгляд, не только излишними, но и противоречащими международным нормам, изложенным в МСА. Кроме того, п. 4 ст. 9 «Аудиторская тайна» ФЗ № 307, помимо раскрытия самого понятия аудиторской тайны, содержит информацию о том, что передача сведений и

документов, составляющих аудиторскую тайну, третьим лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами, не является нарушением аудиторской тайны [4]. В частности, данное исключение относится к нормам ФЗ № 115 от 07.08.2001 г. «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», в соответствии с которыми, установлена обязанность лица, осуществляющего оказание юридических или бухгалтерских услуг, при наличии любых оснований полагать, что сделки или финансовые операции заказчика услуг осуществляются в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, уведомить об этом уполномоченный государственный орган (Росфинмониторинг) [5].

Кроме того, нормами ст. 13 ФЗ № 307 предусмотрена обязанность аудитора информировать учредителей аудируемого лица (либо его руководство) о фактах коррупционных правонарушений аудируемого лица, о признаках таких фактов, о риске возникновения таких фактов. Если учредители аудируемого лица в течение 90 календарных дней не проинформируют аудитора в письменном виде о принятых ими мерах, аудитор обязан проинформировать об этом соответствующий уполномоченный государственный орган [4]. Приведённые нормы свидетельствуют об отсутствии необходимости внесения каких-либо изменений в нормы действующего законодательства, как в сфере налогового законодательства, так и в системе нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности.

В связи с этим, окончательное (официальное) принятие изменений в НК РФ в последнем чтении, запланированных нормами проанализированного нами законопроекта, будет не только прямым нарушением норм МСА, но и принципов аудита, действующих в РФ на их основе. Причём, особо отмечаем, что действие МСА в РФ официально утверждено с января 2017 года МФ РФ для регламентации аудиторской деятельности в соответствии с международной практикой. В этой связи законодателям на федеральном уровне нужно помнить о существовании норм МСА и, в частности МСА 200, которым устанавливаются основные цели независимого аудитора и излагаются этические нормы, включая требования по обеспечению независимости, которые относятся к проведению аудита финансовой отчетности. В п. А15 МСА 200 приведены основополагающие принципы профессиональной этики, имеющие непосредственное отношение к деятельности аудитора при проведении аудита финансовой отчетности, и заданы концептуальные рамки для применения этих принципов. Основополагающие принципы, соблюдение которых требуется от аудитора в соответствии с Кодексом СМСЭБ (Совет по международным стандартам этики бухгалтеров) [6]: честность; объективность; профессиональная компетентность и должная тщательность; конфиденциальность; профессиональное поведение. Обращаем особое внимание на принцип конфиденциальности, соблюдение которого обеспечивает в конечном итоге аудиторскую тайну. Причём последняя должна соблюдаться абсолютно с законодательно установленными исключениями, которые нами ранее рассмотрены.

В заключении обращаем особое внимание на нормы МСА 200 в части соблюдения п. А16, которыми прямо установлено, что при проведении аудита

общественный интерес состоит в том, чтобы аудитор был независим от организации, которую он проверяет. Независимость описывается в Кодексе СМСЭБ как охватывающая и независимость мышления, и независимость в публичных действиях. Независимость аудитора от аудируемой организации обеспечивает аудитору возможность сформировать аудиторское мнение, не подвергаясь стороннему влиянию, которое могло бы скомпрометировать это мнение. Независимость повышает способность аудитора действовать честно, быть объективным и поддерживать состояние профессионального скептицизма [6]. Данные этические принципы и обеспечат для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности информативность по основным экономическим показателям, большая часть из которых является налоговой базой для исчисления налогов. Поэтому органы, осуществляющие налоговый контроль, должны использовать данные по результатам проведенного аудита исключительно по формам проаудированной отчетности экономических субъектов, деятельность которых их заинтересовала на предмет честности, как субъекта налогоплательщика.

Таким образом, исходя из результатов проведенного анализа нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в части взаимодействия и обмена информации, предусмотренной в рамках Глобального форума по транспарентности и обмену информацией для целей налогообложения, отмечаем, что необходимость взаимодействия аудиторского и налогового контроля реально отсутствует.

Список литературы

1. Информация официального сайта Министерства финансов РФ:
<https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/international/documents/#ixzz4rzKXFK4z>
2. Информация официального сайта Министерства финансов РФ:
https://www.minfin.ru/ru/performance/tax_relations/international/
3. Информация официального сайта VEGAS LEX:
http://test3.vegaslex.ru/analytics/analytical_reviews/81036/
4. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.05.2017) "Об аудиторской деятельности".
5. Федеральный закон от 07.08.2001 N 115-ФЗ (ред. от 29.07.2017) "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма".
6. Международный стандарт аудита 200 "Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 N 192н).

THE INTERACTION OF PRINCIPLES OF AUDITING AND TAX CONTROL IN THE RUSSIAN FEDERATION

L.V.Uchaeva

Mashaudit, ООО, Moscow

The article describes changes in legislation, in terms of interaction of auditing

and tax control. The author investigates the interaction of the levels that make up the financial control system of the Russian Federation. The research analyses the possibility of the combination and the interaction of principles of auditing and fiscal control within the implementation of the recommendations of the economic cooperation Organization and Global forum development on transparency and exchange of information for tax purposes.

Key words: *financial control system of the Russian Federation, principles of auditing, international standards on auditing, confidentiality, tax control, transparency, mystery audit, professional skepticism.*

Об авторе:

УЧАЕВА Людмила Вильевна – кандидат экономических наук, доцент, ООО «МашАудит», e-mail:for-uchaeva@yandex.ru

About the author:

UChAEVA Ljudmila Vil'evna – candidate of economic Sciences, associate Professor, Mashaudit, ООО, e-mail:for-uchaeva@yandex.ru

References

1. Informacija oficial'nogo sajta Ministerstva finansov RF:
<https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/international/documents/#ixzz4rzKXFK4z>
2. Informacija oficial'nogo sajta Ministerstva finansov RF:
https://www.minfin.ru/ru/performance/tax_relations/international/
3. Informacija oficial'nogo sajta VEGAS LEX:
http://test3.vegaslex.ru/analytics/analytical_reviews/81036/
4. Federal'nyj zakon ot 30.12.2008 N 307-FZ (red. ot 01.05.2017) "Ob auditorskoj dejatel'nosti".
5. Federal'nyj zakon ot 07.08.2001 N 115-FZ (red. ot 29.07.2017) "O protivodejstvii legalizacii (otmyvaniju) dohodov, poluchennyh prestupnym putem, i finansirovaniju terrorizma".
6. Mezhdunarodnyj standart audita 200 "Osnovnye celi nezavisimogo auditora i provedenie audita v sootvetstvii s mezhdunarodnymi standartami audita (vveden v dejstvie na territorii Rossijskoj Federacii Prikazom Minfina Rossii ot 24.10.2016 N 192n).