

АУДИТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО ПРАВА

© 2011 г. Елена Сергеевна Иванова¹

Краткая аннотация: в статье рассматривается такое направление аудита, как аудит налогообложения. Определяется место аудита налогообложения в системе финансового права, в частности путем анализа предмета финансового права и содержания категории “финансовая система”.

Annotation: the article examines one of the parts of audit, the taxation audit. Taxation audit's role is determined through analysis of finance law and financial system contents.

Ключевые слова: финансовое право, финансовый контроль, аудит, налоги, аудит налогообложения.

Key words: financial law, financial control, audit, taxes, tax audit.

Современный практический аудит сочетает в себе ряд с проверкой финансовой отчетности организаций и оказание услуг по налоговому, правовому, управленческому консультированию. При этом стремительное развитие рынка аудиторских услуг ставит такие вопросы, как место аудита налогообложения в экономике и праве, в частности в науке финансового права, цели его создания, способы правового регулирования, варианты развития, затраты и ожидания, т.е. конечный результат нового для аудита направления, эффект и возникающие впоследствии проблемы правового характера и пути их решения.

Для того чтобы определить место аудита налогообложения в системе финансового права, необходимо обратиться к содержанию предмета финансового права.

Финансовое право в качестве самостоятельной отрасли российского права признано с середины 90-х годов прошлого века. В настоящее время представляет собой активно развивающуюся отрасль права, которая требует тщательного подхода и изучения. Уже сам факт окончательного признания финансового права самостоятельной отраслью российского права можно расценивать как инновационный теоретический прорыв в юридической науке².

Ключевым для понимания финансового права выступает его предмет. Традиционно считается, что предметом финансового права являются отношения, возникающие в процессе финансовой деятельности государства. В свою очередь, под этой деятельностью не менее традиционно понимается деятельность публичного органа по образованию, распределению и использованию денежных фондов. Отношения, возникающие в процессе этой деятельности, рассматриваются в качестве таких экономических отношений, как финансовые отношения, которые, следовательно, и выступают предметом финансового права. С этой точки зрения предметом финансового права выступает особая разновидность экономических отношений – финансовые отношения³. Таким об-

разом, финансовые отношения, являясь базисной категорией не только науки финансового права, но и экономической, имеют специфические черты и представляют собой сегмент экономических отношений⁴.

Согласно определению, данному проф. Н.И. Химичевой, предметом финансового права выступают общественные отношения, возникающие в процессе деятельности государства и муниципальных образований по планомерному образованию (формированию), распределению и использованию денежных фондов (финансовых ресурсов) в целях реализации своих задач⁵.

Понимание предмета финансового права напрямую связано с такими понятиями, как “финансы”⁶, “финансовая деятельность”⁷ и “финансовая система”. Последнее, по нашему мнению, заслуживает особого внимания.

Финансы как центральная категория финансового права имеют свою внутреннюю структуру, образуя при этом финансовую систему как совокупность различных элементов.

В связи с тем что ни в экономической науке, ни в науке финансового права до сих пор не выработано единообразного понимания содержания “финансовая система”, ученые

¹ Аспирантка, ассистент кафедры финансового права Финансового университета при Правительстве РФ (E-mail:www.finpravo.info).

² См.: Ашмарина Е.М. Совершенствование финансового права как важнейшее условие обеспечения посткризисного развития экономики России (Доклад на заседании “круглого стола” “Финансовая система и финансовое право в современной России”. Москва, 14 декабря 2009 г.). М., 2009. С. 3.

³ См.: Худяков А.И. Избр. труды по финансовому праву. М., 2010. С. 377.

⁴ Следует учитывать, что не все экономические отношения автоматически являются финансовыми. Экономические отношения преобразуются в финансовые тогда, когда возникает публичный интерес и когда они осуществляются в процессе финансовой деятельности государства.

⁵ См.: Финансовое право. Учеб. / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2002. С. 32.

⁶ Согласно общему подходу к определению финансов – это общественные экономические отношения, складывающиеся в процессе аккумуляции, перераспределения и использования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств (см.: Финансовое право. Учеб. / Отв. ред. О.Н. Горбунова. М., 2006. С. 17). В материальном значении финансы могут употребляться в узком и широком смысле. Так, в узком значении под финансами понимают совокупность денежных фондов государства, в широком – фонды денежных средств не только государства, но и юридических лиц (см.: Худяков А.И. Указ. соч. С. 52).

⁷ Финансовая деятельность – это организационная деятельность властного субъекта, возникающая как результат реализации воплощенных в нормах финансового права финансово-экономических отношений, проводимая с целью образования, перераспределения и использования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств страны на определенном историческом этапе ее развития (см.: Финансовое право. Учеб. / Отв. ред. Е.М. Ашмарина, С.О. Шохин. М., 2009. С. 34).

предлагают свое видение данной категории, основываясь на различных подходах.

Ряд советских ученых понимают под финансовой системой совокупность финансовых институтов, каждый из которых объединяет определенные финансовые отношения, направленные на образование и использование соответствующих фондов денежных средств, и совокупность органов государства и учреждений, а также организаций, осуществляющих финансовую деятельность⁸, либо как совокупность различных звеньев финансовых отношений (финансовых институтов), посредством которых Советское государство планомерно образует, распределяет и использует соответствующие фонды денежных средств⁹.

Сторонниками первой точки зрения являются профессора О.Н. Горбунова и Е.Ю. Грачева, которые понимают под финансовой системой:

а) совокупность финансовых институтов, каждый из которых объединяет определенные финансовые отношения и способствует образованию и использованию соответствующих фондов денежных средств;

б) совокупность государственных органов и учреждений, осуществляющих в пределах своей компетенции финансовую деятельность¹⁰.

Профессор Н.И. Химичева определяет финансовую систему как внутреннее строение финансов, совокупность входящих в них взаимосвязанных звеньев (институтов), каждое из которых представляет собой специфическую группу финансовых отношений¹¹.

Следует заметить, что в финансовой системе Российской Федерации под воздействием различных экономических и политических изменений, таких как активное развитие рыночных отношений, изменение содержания федеративных отношений в Российской Федерации, становление местного самоуправления, появление новых институтов повлияло на изменение содержания и состава финансовой системы. Так, современное представление финансовой системы Российской Федерации строится прежде всего на использовании зарубежного опыта (например, создание подобных западным некоторым внебюджетных целевых фондов). Последствия мирового финансового кризиса также наглядно показали проблематичность закрепления правовыми средствами деления финансовой системы на конкретные элементы.

Таким образом, в настоящее время в науке финансового права не выработано четкого понимания содержания категории “финансовая система”. Разнообразные подходы к трактованию содержания данной категории свидетельствуют о том, что система не является статичной, а скорее постоянно развивающейся и, возможно, не до конца изученной.

Наиболее интересной, на наш взгляд, представляется позиция проф. Е.М. Ашариной, согласно которой в основу структурирования элементов финансовой системы могут быть положены различные критерии с целью дальнейшего рассмотрения предмета финансового права, которым являются общественные финансовые отношения. Структура финансовой системы, с ее точки зрения, может быть представ-

лена в единстве двух направлений (по аналогии с категорией “финансы”).

Категорию “финансы” рационально рассматривать с позиций:

материального значения, т.е. как совокупного фонда денежных средств. В этом значении финансовая система имеет следующую общую структуру:

а) государственные и муниципальные централизованные фонды;

б) государственные и муниципальные децентрализованные фонды;

в) частные децентрализованные фонды;

по содержанию – как общественные отношения по образованию, распределению и использованию фонда денежных средств. При этом они разделяются на две группы. Первая группа включает в себя отношения, непосредственно связанные с образованием, распределением и использованием фондов денежных средств. Вторую – составляют отношения, без которых процесс образования, распределения и использования фондов денежных средств не представляется возможным. Данную группу отношений называют сопутствующими, так как они непосредственно не участвуют в вышеуказанном процессе.

При этом к первой и основной группе общественных отношений относятся следующие:

во-первых, отношения по образованию, перераспределению и использованию государственных и муниципальных денежных средств в процессе образования, распределения и использования бюджетов всех уровней Российской Федерации, а также внебюджетных централизованных фондов;

во-вторых, отношения, которые возникают по поводу образования, перераспределения и использования децентрализованных государственных и муниципальных фондов. Эти отношения имеют принципиальные отличия ввиду того, что при их реализации императив властного субъекта становится ограниченным;

в-третьих, отношения, возникающие в связи с образованием, распределением и использованием частных (децентрализованных) денежных фондов¹². Вмешательство государства в данную сферу наименее императивно. Особенность данных отношений заключается в контроле со стороны уполномоченных органов за соблюдением субъектами экономической деятельности финансовой дисциплины и применении наиболее эффективных правовых средств и рычагов, необходимых для стимулирования образования, распределения и использования фондов денежных средств с учетом интересов государства.

Принципиальное различие между частными финансами и публичными заключается в том, что развитие и динамика частных финансов целиком зависят от законов рыночной экономики, поскольку денежные средства имеют тенденцию переходить из наименее рентабельных отраслей экономики в наиболее рентабельные.

Для нас наибольший интерес вызывает именно эта группа отношений, так как аудит налогообложения, будучи формой негосударственного финансового контроля, напрямую связан с частными денежными фондами, что не исключает наличия

⁸ См.: Ровинский Е.А. Финансовое право. Учеб. М., 1971. С. 14.

⁹ См.: Гуревич Г.С. Советское финансовое право. Учеб. М., 1985. С. 20.

¹⁰ См.: Финансовое право. Учеб. / Отв. ред. О.Н. Горбунова. С. 23; Финансовое право. Учеб. / Отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопащенко. М., 2004.

¹¹ См.: Финансовое право. Учеб. / Отв. ред. Н.И. Химичева. С. 23.

¹² См.: Финансовое право. Учеб. / Отв. ред. Е.М. Ашмарина, С.О. Шохин. С. 24–29.

публичного интереса и, следовательно, наличия процедур контроля за его осуществлением.

Остановимся на общественных отношениях, складывающихся в сфере налоговой деятельности государства, и отношениях в сфере финансового контроля.

Согласно ст. 8 Налогового кодекса РФ *налог*¹³ – это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый 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 (или) муниципальных образований.

Налог, будучи закрепленным за соответствующим уровнем бюджетной системы, является инструментом пополнения последней, формируя доходы в процессе бюджетной деятельности государства. Следовательно, основная цель налоговой деятельности – пополнение бюджетов различных уровней Российской Федерации за счет налоговых отчислений физических лиц и организаций (частных финансов). Очевидна взаимосвязь с отношениями, возникающими в связи с образованием, распределением и использованием частных (децентрализованных) денежных фондов.

Что касается *финансового контроля*, то в настоящее время потребности пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности существенно расширились, в результате чего их требования к характеру и содержанию аудита (как виду финансового контроля) вышли за рамки удовлетворения потребностей в достоверности информации о финансово-хозяйственном положении хозяйствующего субъекта. Сужение сферы государственного финансового контроля и необходимость организации новых способов упорядочения финансовой деятельности негосударственных предприятий и коммерческих организаций, соразмерных темпам экономических реформ, являются факторами, обуславливающими появление в комплексном характере аудиторских проверок новых самостоятельных направлений аудита. В частности, аудита налогообложения, имеющего своей целью проведение проверки правильности исполнения хозяйствующими субъектами обязанностей по исчислению и уплате налогов.

Очевидно, что субъекты экономической деятельности заинтересованы в достоверности правильности исчисления и уплаты налогов в целях, во-первых, повышения эффективности налогового планирования, во-вторых, избежания санкций за правонарушения в налоговой сфере, что в конечном итоге отвечает и интересам государства.

Таким образом, на наш взгляд, саморегулирование экономической деятельности хозяйствующих субъектов посредством института независимого финансового контроля – аудита, в частности аудита налогообложения, необходимо для построения правового государства.

Исходя из вышеизложенного, финансовую систему можно определить как категорию, по форме представляющую совокупность элементов в виде централизованных и децентрализованных (в том числе частных) денежных фондов, а по содержанию – в виде разнообразных экономических отношений, которые можно разделить на две группы: отношения, связанные непосредственно с образованием, распределением и использованием фондов денежных средств, и сопутствующие им общественные отношения¹⁴.

Мы согласны с позицией проф. Е.М. Ашмариной и полностью разделяем ее подход к пониманию финансовой системы.

Итак, существуют три группы организационных общественных финансовых отношений, представляющих собой предмет финансового права, а именно:

отношения по образованию, распределению и использованию (расходованию) централизованных государственных и муниципальных денежных фондов, непосредственно обеспечивающих бесперебойное функционирование государства и муниципальных образований на том или ином этапе исторического развития;

отношения по созданию оптимальных условий, побуждающих в нужном для государства направлении к образованию, распределению и использованию (расходованию) децентрализованных государственных и муниципальных денежных фондов, способствующих обеспечению бесперебойного функционирования государства и муниципальных образований на том или ином этапе исторического развития;

отношения по созданию оптимальных условий, побуждающих в нужном для государства направлении к образованию, распределению и использованию (расходованию) частных денежных фондов, способствующих обеспечению бесперебойного функционирования государства и муниципальных образований на том или ином этапе исторического развития¹⁵.

Поскольку правоотношения в сфере аудита налогообложения как элемент финансовой системы связаны с образованием, использованием и расходом частных децентрализованных фондов и являются отношениями, сопутствующими этому процессу в интересах государства, постольку они объективно и органично вписываются в предмет финансового права. Следовательно, указанные правоотношения необходимо регулировать нормами финансового права.

Таким образом, проанализировав категорию “финансовая система” и придя к выводу о том, что одной из ее значимых классификаций является совокупность общественных отношений, в том числе отношений, складывающихся в сфере аудита налогообложения, считаем целесообразным рассмотреть их в системе финансового права.

В науке финансового права вопросы о распределении финансово-правовых норм в отраслевые институты, подотрасли и разделы разработаны не исчерпывающим образом. Вместе с тем в науке финансового права не устоялась еще традиционная и единая точка зрения на структуру Общей и Особенной частей финансового права¹⁶. Это объясняется кратковременностью существования науки финансового права и динамичностью изменяющейся экономической обстановки в стране и на мировой арене.

Финансовое право как отрасль российского права представляет собой совокупность финансово-правовых норм, выраженных в сложной целостной системе. При этом указанные нормы между собой объединены согласно определенной последовательности, взаимосвязи, совокупности отношений, которые они регулируют, во внутриотраслевых образованиях, такие как институты, подотрасли и другие подразделы.

Правовые нормы, регулирующие финансовую деятельность, группируются внутри отрасли финансового права

¹³ См.: Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

¹⁴ См.: Ашмарина Е.М. Указ. соч. С. 32.

¹⁵ См.: там же. С. 39.

¹⁶ См.: Ашмарина Е.М. Некоторые аспекты расширения финансового права в Российской Федерации: проблемы и перспективы. М., 2004. С. 42.

в определенные правовые институты и подотрасли. Согласно теории права институты – это сравнительно небольшая, устойчивая группа правовых норм, регулирующих определенную разновидность общественных отношений¹⁷. Как отмечает С.С. Алексеев, если юридическая норма – это исходный элемент, “живая” клеточка правовой материи, то правовой институт представляет собой первичную правовую общность¹⁸. Таким образом, правовой институт – группа норм, регулирующая однородные общественные отношения (вид отношений) определенной узкой области внутри отрасли права. Принцип расположения институтов внутри отрасли права определяется системой общественных отношений, складывающихся в области финансового права. Следует учесть, что институты права могут располагаться как в одной подотрасли права, так и в другой, приобретая форму межотраслевого (комплексного) института.

По определению проф. Н.И. Химичевой, система российского финансового права – это объективно обусловленное системой общественных финансовых отношений внутреннее его строение, объединение и расположение финансово-правовых норм в определенной последовательности¹⁹.

Система финансового права (как и другие отрасли российского права) традиционно состоит из Общей и Особенной частей. При этом следует отметить, что основа построения Общей и Особенной частей – финансовая система, представленная как совокупность общественных отношений.

Точка зрения современных ученых на содержание Общей части финансового права однозначна. Так, к Общей части финансового права относят нормы, закрепляющие основные принципы финансового права, правовые формы и методы финансовой деятельности государства, понятие и содержание финансовой системы, систему органов государства, осуществляющих финансовую деятельность, их правовое положение и полномочия, а также правовое положение всех субъектов – участников финансовых правоотношений²⁰. К Общей части относятся и принципы зарубежных институтов финансового права. Традиционно к Общей части финансового права относят также и нормы в области финансового контроля.

Тем не менее весьма спорным является вопрос относительно места норм, регулирующих отношения в сфере финансового контроля в системе финансового права, в частности места аудита налогообложения как подвида финансового контроля.

Анализируя положения Общей и Особенной частей, исходя из понимания предмета финансового права, можно отметить, что Особенная часть закрепляет и регулирует отношения, непосредственно связанные с образованием, распределением и использованием фондов денежных средств, а в Общую часть входят нормы, регулирующие отношения, сопутствующие образованию, распределению и использованию фондов денежных средств.

Возвращаясь к спорному вопросу относительно места финансового контроля в системе финансового права, соглашайся, что в науке финансового права достаточно четко сформировалась позиция по поводу основных категорий в сфере финансового контроля. Так, проф. Е.Ю. Грачева определяет финансовый контроль как регламентированную нормами права “деятельность государственных, муниципальных, общественных органов и организаций, иных хозяйствующих субъектов по проверке своевременности и точности финансового планирования, обоснованности и полноты поступления доходов в соответствующие фонды денежных средств, правильности и эффективности их использования”²¹.

При этом следует обратить внимание, что финансовый контроль подразделяется на две взаимодействующие, но самостоятельные составляющие: государственный финансовый контроль, являющийся одной из функций государства, и негосударственный финансовый контроль (аудит), являющийся самостоятельным институтом в системе рыночных отношений.

В большинстве учебников по финансовому праву аудиторская деятельность освещается в разделе “Государственный финансовый контроль”²², что, как представляется, в настоящий момент несколько не соответствует пониманию аудита в целом как самостоятельного вида финансового контроля. По нашему мнению, аудит должен рассматриваться в Общей части финансового права наряду с государственным финансовым контролем в разделе “Правовые основы финансового контроля”.

Аудиторский финансовый контроль в Российской Федерации возник в период активного формирования и развития рыночных отношений и предпринимательства.

В соответствии со ст. 1 Федерального закона “Об аудиторской деятельности” от 30 декабря 2008 г.²³ (далее – Закон об аудите) *аудит* – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Аудит в широком смысле характеризуется как комплексный институт, которому свойственны признаки процесса контроля.

В узком смысле аудит представляет собственно аудиторскую проверку, в ходе которой осуществляется совокупность действий, направленных на получение аудитором сведений о финансовой отчетности аудируемого лица, достаточных для формирования и выражения мнения о ее достоверности и соответствии ведения бухгалтерского учета законодательству²⁴.

Аудит налогообложения является самостоятельным видом аудита, хотя и рассматривается неразрывно с ним.

Цель налогового аудита – выражение мнения о степени достоверности во всех существенных аспектах и соответствии порядка формирования, отражения в учёте и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды нормам,

¹⁷ См.: Теория государства и права. Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. М., 2002. С. 397.

¹⁸ См.: Алексеев С.С. Структура советского права. М., 1975. С. 119.

¹⁹ См.: Финансовое право. Учеб. / Под ред. Н.И. Химичевой. М., 2003. С. 51.

²⁰ См.: там же. Финансовое право. Учеб. / Отв. ред. Е.М. Ашмарина, С.О. Шохин. С. 60; Финансовое право. Учебн. пос. / Под ред. М.М. Рассолова. М., 2002; Финансовое право / Отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. С. 29; Финансовое право. Учеб. / Отв. ред. О.Н. Горбунова. С. 33.

²¹ Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д. Финансовое право в вопросах и ответах / Под. ред. Е.Ю. Грачевой. М., 2003. С. 41, 42.

²² См., например: Финансовое право. Учеб. / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2008; Финансовое право. Учеб. / Отв. ред. О.Н. Горбунова; Грачева Е.Ю., Толстопятенко Г.П., Рыжкова Е.А. Финансовый контроль. Учеб. пос. М., 2004.

²³ См.: Собрание законодательства РФ. 2009. № 1. Ст. 15.

²⁴ См.: Правовые основы бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации. Учебн. пос. / Под ред. Е.М. Ашмариной. М., 2011. С. 123.

установленным законодательством, а также оказание других сопутствующих услуг по налоговым вопросам с учётом основных принципов и стандартов аудита²⁵.

Отношения в области аудита налогообложения – неотъемлемая часть предмета финансово-правового регулирования.

Поскольку из числа обязанностей организаций уплата налогов в соответствии со ст. 57 Конституции РФ является одной из самых важных, то у наиболее предусмотрительных налогоплательщиков возникает естественное желание проверить, насколько правильно уплачивались налоги, какими будут налоговые последствия их деятельности, для чего организации прибегают к налоговому аудиту и др.

Аудит налогообложения основан на проверке и проведении анализа налоговой и бухгалтерской отчетности аудируемого лица на предмет выявления ошибок в исчислении и уплате налогов в бюджеты различных уровней. В ходе аудита налогообложения осуществляется консультирование по вопросам применения налогового законодательства, выявляются факты, свидетельствующие как о нарушении порядка ведения налогового учета в период проверки, так и о вероятности такого нарушения в будущем, что позволяет сделать вывод о возможности предварительного и текущего аудита налогообложения.

В заключение следует сделать вывод о том, что комплексный подход к рассмотрению вопроса о месте аудита налогообложения в системе финансового права характеризует его как комплексное внутриотраслевое образование, которое включает в себя нормы Общей и Особенной частей. Это объясняется тем, что указанный институт аккумулирует нормы, регулирующие отношения в сфере финансового контроля и отношения в сфере налогового права.

В настоящее время логически целесообразным представляется следующее:

к Общей части финансового права отнести нормы, устанавливающие общие положения и начала в области финан-

сового контроля, в частности общие положения и правовое регулирование осуществления негосударственного финансового контроля, которым и является аудит (в том числе и аудит налогообложения);

институты же, регулирующие методы, процедуру и особенности проведения аудита налогообложения, было бы правильным включить в раздел Особенной части финансового контроля (“Правовое регулирование государственных и муниципальных доходов”), а именно: правоотношений, возникающих в налоговой сфере.

Таким образом, на основании вышеизложенного можно сделать следующие выводы:

1. Определение состава элементов финансовой системы имеет прямое отношение к выяснению структуры системы финансового права. Финансовая система, будучи постоянно динамичным явлением в силу различных внутренних и внешних экономических, политических, правовых факторов, является системообразующим критерием построения системы Общей и Особенной частей.

2. Нормы, регулирующие отношения в сфере аудита налогообложения, имеют специфику, присущую нормам финансового права.

3. Аудит налогообложения – сложный комплексный внутриотраслевой институт финансового права, регулирующий отношения, связанные с проверкой правильности исчисления и уплаты налогов экономическими субъектами.

4. Нормы, регулирующие общие начала негосударственного финансового контроля (в частности, аудита налогообложения), следует отнести к Общей части финансового права. Институты же, регулирующие методы, процедуру и особенности проведения аудита налогообложения, – к Особенной.

Проведенный анализ места аудита налогообложения показал, что данный институт объективно и органично вписывается в систему финансового права и нуждается в дальнейшем исследовании и выработке новых путей его изучения с помощью различных правовых инструментов.

²⁵ См.: Терентьева Т.А. Аудит налогообложения. Учебн. пос. М., 2008. С. 11.