

# РОЛЬ АУДИТА В ОБЕСПЕЧЕНИИ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

Жигулина Инна Владимировна  
*главный бухгалтер ООО «Логистика Авто»*

## РОЛЬ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ В ОБЕСПЕЧЕНИИ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

**Аннотация.** В статье рассмотрены внутренние и внешние угрозы налоговой безопасности субъектов предпринимательской деятельности, изучены причины возникновения претензий налоговых органов. В контексте отсутствия в налоговом законодательстве единого подхода к перечню мероприятий по проведению должной осмотрительности при выборе контрагента, а также неопределенности правового статуса информации, отражаемой налогоплательщиками в налоговых декларациях, раскрыто значение аудиторского заключения как официального документа. В результате определена роль аудиторского заключения для целей обеспечения налоговой безопасности предприятий.

**Ключевые слова:** экономическая безопасность, налоговая безопасность, угроза, аудиторское заключение.

**Abstract.** The article discusses the internal and external threats to the tax security of business entities and explores the causes of claims of tax authorities. We disclosed the significance of the audit report as an official document in the context of the absence of a unified in tax legislation approach to the list of measures to conduct due diligence when choosing a counterparty and considering the uncertainty of the legal status of information reflected by taxpayers in tax returns. In conclusion, we characterized the role of the audit report for the purpose of ensuring the tax security of enterprises.

**Key words:** economic security, tax security, threat, audit report.

*B*

условиях социально-экономической нестабильности, усиления фискальной политики государ-

ства, выраженной в ужесточении подходов к администрированию налогов, сборов, страховых взносов, актуальным становится вопрос укрепления налоговой безопасности предприятий и защиты их экономических интересов в целом.

Налоговая безопасность представляет собой одно из направлений экономической безопасности предприятий, суть которой заключается в обеспечении защищенности от внутренних и внешних угроз в результате мероприятий экономического, правового, налогового и социального назначений [11].

Внутренние угрозы налоговой безопасности предприятий находятся в области собственно предпринимательской деятельности. Они могут быть обусловлены такими факторами, как кризис платежеспособности, влияющий на своевременность уплаты налогов, стагнация экономики предприятий, характер отдельной экономической операции, наличие квалифицированных кадров, применение способов оптимизации налогообложения и зависят в первую очередь от действий самого хозяйствующего субъекта.

Их минимизация достигается путем грамотного налогового планирования, расчета налоговой нагрузки и оценки вероятностных неблагоприятных последствий конкретных гражданско-правовых сделок, а также их влияния на экономическую безопасность и эффективность деятельности предприятий.

В то время как внешние угрозы не находятся в прямой зависимости от действий экономического субъекта, часть из них может быть связана с деструктивными действиями самого государства, выраженными в частых изменениях налогового законодательства, с неопределенностью их формулировок, предполагающих многовариантность толкования, а также с отсутствием баланса между различными отраслями законодательства (налогового, гражданского, законодательства о бухгалтерском учете) [10]. Другая часть внешних угроз ставится в зависимость от деятельности третьих лиц.

Так, налоговые органы зачастую свои претензии, связанные с неисполнением налоговых обязательств, предъявляют налогоплательщикам в связи с заключением договоров с контрагентами, являющи-

мися по оценке налоговых органов недобросовестными (массовый учредитель, массовый адрес регистрации, отсутствие реальной экономической деятельности и т. д.).

Долгое время контролирующие органы рекомендовали налогоплательщикам проявлять должную осмотрительность при выборе контрагента, однако данная доктрина, сформированная ВАС РФ в результате многолетней арбитражной практики, не содержит исчерпывающего перечня действий налогоплательщика, а также не устанавливает границы, после которых с высокой степенью вероятности можно утверждать, что налогоплательщиком произведены все процедуры проверки контрагента.

Не случайно, по мнению ФНС РФ, понятие «должная осмотрительность» является оценочным, т. е. обобщающим наиболее типичные признаки правовых понятий и детализируемым в зависимости от конкретной ситуации.

Новая ст. 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» ч. 1 Налогового кодекса РФ [1], введенная Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ и действующая с 19.08.2017, также не содержит положений, обязывающих налогоплательщиков проявлять должную осмотрительность при выборе контрагента, однако для выполнения условий, установленных п. 2 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ, налогоплательщику предписано располагать сведениями о том, что обязательство по сделке исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, или лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону, а также иметь доказательства того, что целью сделки не являются неуплата или возврат налога. В противном случае неизбежны претензии налоговых органов [5].

По информации, размещенной на сайте ФНС РФ, обезопасить себя от заключения сделки с недобросовестными контрагентами позволяет самостоятельная проверка контрагентов. В числе действий, рекомендованных налоговой службой, содержится проверка информации, которая либо ставит под сомнение добросовестность контрагента, либо

позволяет убедиться в его надежности в электронных сервисах ФНС РФ и других официальных ресурсах, например: электронный сервис ФНС РФ «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента».

Подобным федеральным информационным ресурсом обладает и сама налоговая служба. Порядок ведения базы «Риски» утвержден приказом ФНС РФ от 24.06.2011 № ММВ-8-2/42дсп@ с грифом «Для служебного пользования». База содержит справочную информацию о налогоплательщиках, полученную налоговыми органами в ходе мероприятий налогового контроля, и служит для принятия должностными лицами налогового органа решения о целесообразности проведения выездной налоговой проверки в отношении конкретных юридических и физических лиц. Таким образом, база «Риски» представляет собой внутренний ресурс налоговых органов.

Однако налогоплательщику, включенному в базу «Риски», не удалось признать действия ФНС РФ незаконными даже в судебном порядке, поскольку с точки зрения судов включение организации в базу «Риски» не является доказательством ее неблагонадежности и не может повлечь прекращения деловых связей [4].

Кроме того, налогоплательщики в целях подтверждения исполнения налоговых обязательств контрагентами запрашивают у них копии налоговой отчетности. По мнению налогоплательщиков, налоговые декларации позволяют сделать выводы о размере налоговых обязательств контрагентов, о своевременности предоставления отчетов в налоговые органы. В то же время ФНС РФ в своих разъяснениях отмечает, что даже в случае представления налоговой отчетности контрагентами ее достоверность, а также реальность осуществления ими финансово-хозяйственной деятельности можно подтвердить только после проведения выездной налоговой проверки [6].

Таким образом, информация, полученная налогоплательщиками в ходе выполнения вышеуказанных мероприятий в рамках проявления должной осмотрительности, не может рассматриваться в качестве достоверной для обеспечения собственной налоговой безопасности.

Однако в судебных спорах, посвященных должной осмотрительности судами, придается значение несколько иным аспектам данной

процедуры. На наш взгляд, заслуживает внимания позиция В. В. Бациева, который отмечает, что «...судами должная осмотрительность при выборе контрагента всегда рассматривалась с точки зрения проявления коммерческой осмотрительности, которая включает в себя не только оценку условий сделки и их коммерческой привлекательности, но и проверку деловой репутации контрагента, а также оценку рисков неисполнения им обязательств по договору и представления обеспечения их исполнения, его платежеспособность, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала)» [7]. Кроме того, суды никогда не требовали от налогоплательщика проверки налоговой добросовестности контрагента, поскольку «...налоговое администрирование — это исключительно обязанность государства, и бремя выполнения этой обязанности не может быть переложено на налогоплательщиков...» [7].

В то же время в ответ на опровержение проявления должной осмотрительности налогового органа и его аргументы о том, что налогоплательщик исходил лишь из коммерческой привлекательности сделки и не придавал значения добропорядочности контрагентов, и доказательства того, что налогоплательщик должен был знать о допускаемых контрагентами нарушениях, налогоплательщик может дать объяснение тому, какие соответствующие деловому обороту критерии учитывались им при выборе контрагента, доказывать свою осведомленность о том, каким образом (за счет каких ресурсов, с привлечением каких соисполнителей и т. п.) должен был исполняться договор [3].

В таких случаях налогоплательщики обосновывают свой выбор аналитическими показателями, рассчитанными на основании данных бухгалтерской отчетности контрагента (наличие имущества, оборотных средств, уровень дебиторской и кредиторской задолженности, показатели чистых активов). Однако при отсутствии аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности, на наш взгляд, аргументы налогоплательщика могут быть также поставлены под сомнение налоговым органом.

Традиционно в экономической литературе аудиторское заключение рассматривается авторами с точки зрения его значения в целом в рыночной экономике, тем не менее его наличие может оказывать влияние на оценку степени экономической безопасности не только аудируемого лица, но и его контрагентов.

Законом об аудиторской деятельности аудиторскому заключению установлен статус официального документа, предназначенного для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащего выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

И как любой официальный документ, который исходит от уполномоченной на его издание организации (индивидуального предпринимателя), аудиторское заключение обладает определенными признаками: составляется по строго установленной форме, содержит четко регламентированную информацию, имеет свою процедуру подписания и представления в соответствии со стандартами аудиторской деятельности.

Аудиторское заключение представляется аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг. Пользователями аудиторского заключения, в свою очередь, помимо внутренних пользователей (учредители, руководители) становятся и внешние пользователи (государственные органы, кредитные учреждения, контрагенты).

Закон об аудиторской деятельности устанавливает и исполнителя заключения — аудиторскую организацию или индивидуального предпринимателя, к которым предъявляются специальные требования: деятельность на коммерческой основе, членство в одной из саморегулируемых организаций аудиторов, присутствие записи в соответствующем реестре, наличие в штате не менее трех аудиторов, заключивших трудовые договоры, имеющих квалификационные аттестаты аудитора и являющихся членами одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Такое сочетание государственного регулирования и саморегулирования позволяет сделать вывод о довольно высоких требованиях к аудиту и аудиторской деятельности, а нормы действующего законодательства обеспечивают высокую степень достоверности аудиторского заключения [8].

Помимо установленных законом случаев проведения обязательного аудита, под который попадает ограниченное количество экономических субъектов, не исключено также проведение инициативного аудита на основании решения органа управления экономического субъекта — юридического лица, либо решения физического лица, занимающегося предпринимательской деятельностью. По нашему мнению, такая процедура расширенному кругу субъектов предпринимательской деятельности позволяет получить аудиторское заключение, которое внешним пользователям (контрагентам) дает возможность оперировать проверенными данными и информацией, содержащейся в финансовой отчетности предприятия за определенный период. Следовательно, проверенные данные могут выступать в качестве аргументов в свою защиту в рамках проявления должной осмотрительности [9].

Таким образом, при отсутствии в налоговом законодательстве единого системного подхода к перечню мероприятий по проведению должной осмотрительности при выборе контрагента, а также неопределенности правового статуса информации, отражаемой налогоплательщиками в налоговых декларациях, аудиторское заключение, имеющее статус официального документа, подтверждающего достоверность данных бухгалтерской отчетности, по нашему мнению, может стать документом, усиливающим налоговую безопасность контрагентов аудируемого лица.

#### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (ч. 2) [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 31.07.1998 № 147-ФЗ. — URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.11.2018).
2. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ. — URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.11.2018).

3. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 [Электронный ресурс]. — URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.11.2018).
4. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 26.04.2016 № 305-КГ16-3048 по делу № А40-43028/2015 [Электронный ресурс]. — URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.11.2018).
5. О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]: Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@. — URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.11.2018).
6. Письмо ФНС России от 16.03.2015 № ЕД-4-2/4124 [Электронный ресурс]. — URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 17.11.2018).
7. Бациев, В. В. Статья 54-1 НК РФ и должная осмотрительность [Электронный ресурс] / В. В. Бациев. — URL: [https://zakon.ru/blog/2017/12/10/statya\\_54-nk\\_rf\\_i\\_dolzhnaya\\_osmotritelnost](https://zakon.ru/blog/2017/12/10/statya_54-nk_rf_i_dolzhnaya_osmotritelnost) (дата обращения: 17.11.2018).
8. Мохов, А. А. Аудиторское заключение как судебное доказательство / А. А. Мохов // Юридический мир. — 2016. — № 12. — С. 63-66.
9. Нестеров, А. К. Аудиторское заключение, его значение и роль для предприятия [Электронный ресурс] / А. К. Нестеров // Образовательная энциклопедия ODiplom.ru. — URL: <http://odiplom.ru/lab/auditorskoe-zaklyuchenie-ego-rol-dlya-predpriyatiya.html> (дата обращения: 17.11.2018).
10. Никольская, Ю. П. Особенности функционирования негосударственных субъектов обеспечения экономической безопасности России: автореф. дис. ... канд. экон. наук / Ю. П. Никольская. — М., 2004. — 22 с.
11. Трифонова, Е. В. Налоговая безопасность организации / Е. В. Трифонова [Электронный ресурс] / Научное сообщество студентов XXI столетия // Экономические науки: сб. ст. по материалам LXI Международной студенческой научно-практ. конф. — № 1(61). — URL: [https://sibac.info/archive/economy/1\(61\).pdf](https://sibac.info/archive/economy/1(61).pdf) (дата обращения: 17.11.2018).