

О.Н. Козявкина, Е.И. Минакова

СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ИНСТИТУТА НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ В РОССИИ

Участившиеся в последние годы мировые и региональные финансовые кризисы сделали постоянной темой для обсуждения необходимость решения вопросов по обеспечению достоверности отчетности публичных компаний (в особенности финансовых институтов). Данные тенденции в значительной степени повлияли на состояние рынка аудиторских и консалтинговых услуг в разных странах.

Ключевые слова: налоговое консультирование, налоговое законодательство, аудиторско-консалтинговые компании.

Развитие налогового законодательства, постоянное увеличение количества нормативных документов, регулирующих налогообложение юридических и физических лиц, активное вовлечение граждан в налоговые отношения предопределили возникновение потребности в получении такого вида услуг, как налоговое консультирование, а, следовательно, и появление новой категории профессиональных участников рынка услуг - консультантов по налогам и сборам (налоговых консультантов).

Налоговое консультирование (консультирование по налогам и сборам) – вид профессиональной деятельности по оказанию заказчику (консультируемому лицу) на платной основе услуг, содействующих должному исполнению налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами и иными лицами обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Налоговое консультирование возникло в двадцатые годы XX века как составная часть управленческого консультирования, как консультирования по вопросам финансов, включая финансовые организации, финансовый контроль за осуществляемые хозяйственные операции.

При всем современном многообразии моделей в мировой практике можно выделить два варианта регулирования сферы налогового консультирования: государственное регулирование и саморегулирование.

При государственном регулировании в стране имеется специальный закон о налоговом консультировании, существует профессиональное объединение, созданное и действующее на основе этого закона, поддерживая его осуществление и контролируя его выполнение. Членство в этом объединении является обязательным для всех субъектов налогового консультирования страны.

Странами-представителями этой системы выступают: Австрия, Венгрия, Германия, Польша, Италия, Словакия, Франция, Чешская Республика и Хорватия. К этой группе относятся также Люксембург и Португалия, хотя членство является добровольным.

В странах, в которых оказание консультационных услуг в сфере налогообложения не подлежит законодательной регламентации, функции регулирова-

ния профессиональных услуг берут на себя саморегулируемые организации.

Профессиональные объединения при этом, как правило, созданные на частноправовой базе, действуют исключительно на основе внутренних правил и норм. Членами профорганизации становятся лица, отвечающие требованиям для вступления в нее, но на добровольных началах. Таким образом, собственные нормативные положения, изданные объединением, обязывают только его членов.

Странами-представителями этой системы является Бельгия, Великобритания, Голландия, Ирландия, Испания, Финляндия и другие. Например, в Голландии функционирует четыре крупные организации, объединяющие налоговых консультантов, в каждой из которых приняты свои внутренние кодексы или уставы поведения, работают дисциплинарные и апелляционные коллегии. Членство в организациях является персональным, и, как правило, требует университетской степени образования. Обычно член одной из них не может вступить в другую организацию [5].

Участившиеся в последние годы мировые и региональные финансовые кризисы сделали постоянной темой для обсуждения необходимость решения вопросов по обеспечению достоверности отчетности публичных компаний (в особенности финансовых институтов). Данные тенденции в значительной степени повлияли на состояние рынка аудиторских и консалтинговых услуг в разных странах.

С одной стороны, наметилась тенденция к сокращению объектов обязательного аудита в сфере малого бизнеса из соображений обеспечения большей свободы и возможностей развития. С другой стороны, во многих странах регуляторы понимают необходимость развития консалтинга для повышения общего уровня финансовой грамотности, проявляют интерес к более мягкому воздействию на рынок аудита и созданию условий, способствующих дальнейшему развитию конкуренции, формированию возможностей для средних и небольших аудиторских компаний. В последнее время регуляторы также обращают внимание на необходимость ограничения монопольного влияния крупнейших аудиторско-консалтинговых групп, сетевых структур и необходимость повышения качества аудита.

Не менее важным в международной практике регулирования рынков аудиторских услуг, в особенности странами — членами Европейского союза, является обсуждение предложений по обеспечению прозрачности процедуры выбора аудитора, раскрытию информации о вознаграждениях аудиторов, что должно, в свою очередь, способствовать большей открытости аудиторских компаний, обеспечению прозрачности их деятельности и являться неплохим стимулом к соблюдению профессиональной независимости и этики.

В прошедшем 2011 г. в значительной степени усилилась тенденция к разделению услуг аудита и консалтинга, несмотря на возражения со стороны компаний «большой четверки», при этом европейские регуляторы аудиторской деятельности планомерно стремятся к реализации данного подхода.

В отличие от своих европейских коллег, американские регуляторы рынка аудита наибольшее внимание в 2011 г. уделяли качеству аудита, оценке и про-

гнозированию экономических рисков.

Важной тенденцией в формировании и аудите финансовой отчетности компаний во всем мире является постепенный переход от национальных стандартов учета и отчетности к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Это способствует движению в направлении унификации требований к составлению отчетности и проведению соответствующих аудиторских процедур.

Таким образом, создаются предпосылки к расширению поля деятельности отдельных аудиторских компаний и групп, имеющих опыт работы по МСФО, позволяющие им выходить на международные рынки аудиторских и консалтинговых услуг. Также необходимо отметить, что аудиторская профессия в мире, несмотря на ряд скандалов, связанных с аудиторскими компаниями, и некоторое снижение доходов аудиторов по-прежнему остается престижной [1].

Ситуация на отечественном рынке аудиторско-консалтинговых услуг в целом вполне вписывается в общемировые тенденции с небольшими поправками на наш национальный колорит — особый российский путь во всем — как в нормотворчестве, так и на пути становления саморегулирования.

В 2011 г. сегмент обязательного аудита был искусственно сужен регулятором путем увеличения критериев объема выручки и суммы активов, подлежащих обязательному аудиту более чем в 6 раз. За последние 3 года общее количество клиентов аудиторских организаций по проведению аудита отчетности снизилось почти на 20% (рис. 1). При этом основная часть аудиторско-консалтинговых компаний удержалась на рынке за счет увеличения объема услуг от консалтинговой деятельности и сопутствующих услуг, а также некоторого увеличения спроса на инициативный аудит (в основном за счет компаний, привлекающих иностранные инвестиции).

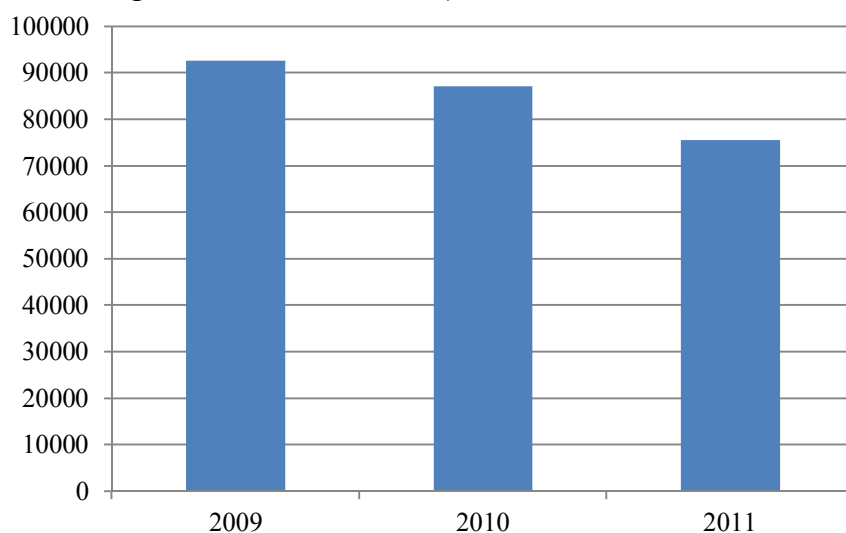


Рисунок 1 - Количество клиентов аудиторских компаний по аудиту отчетности за 2009 – 2011 гг.

Вместе с тем, нельзя не обратить внимание на то, что в настоящее время на рынке объектов обязательного аудита имеет место некоторая анархия, т.е. ответственность субъектов обязательного аудита за неподтверждение финансо-

вой отчетности практически отсутствует. Хотя по прошествии 25-летнего периода становления и развития рыночной экономики в России общение с аудиторами и подтверждение достоверности отчетности должно было бы уже давно стать правилом хорошего тона в бизнес-сообществе.

Динамика доходов аудиторских организаций, в целом, имеет положительную тенденцию — в 3,5%, по сравнению с итогами 2010 г. Причем, следует отметить, что данный рост не носит системного характера, а этот результат получен за счет отдельных компаний, сумевших в сложное для рынка время найти для себя новые ниши в виде отдельных направлений сопутствующих аудиту услуг (в большей части — консалтинга) и за счет синергического эффекта при объединении компаний в группы для создания возможностей участия в крупных заказах [2].

Перечень компаний, подлежащих обязательному аудиту, предусмотренный Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», достаточно широк.

Анализируя закон, можно увидеть, что в указанный перечень не вошли государственные и муниципальные унитарные предприятия. Вопрос о проведении аудита таких предприятий отдан на откуп собственникам имущества, и сейчас практически невозможно сказать, как собственники имущества распорядились этим своим правом, в каком количестве ГУПов и МУПов были проведены аудиторские проверки. И это притом, что деятельность многих из них точно имеет огромное общественное значение.

Еще одна группа предприятий, которые могли бы проводить аудит на обязательной основе, — предприятия ЖКХ. Вопрос справедливости формирования тарифов на услуги предприятий ЖКХ также мог бы частично сниматься независимыми аудиторами.

В действующем законодательстве нет статьи, наказывающей компании и их должностных лиц за непроведение аудиторской проверки. Кодекс об административных правонарушениях содержит лишь статьи, привлекающие к ответственности компании за непредоставление аудиторского заключения в налоговые органы в составе бухгалтерской отчетности. Да и сама эта ответственность очень мала — до 4 тыс. руб. с должностных лиц, а ответственность компании вообще не предусмотрена.

Понятно, что такое положение дел не может стимулировать недобросовестных руководителей к проведению аудиторских проверок и уж точно не соответствует общественной значимости проведения обязательного аудита.

Рабочим органом Совета по аудиторской деятельности были подготовлены поправки в КоАП, предусматривающие введение новой статьи, по которой у компаний и должностных лиц возникает ответственность за непроведение или уклонение от проведения обязательного аудита. При этом под уклонением от проведения предлагается понимать непроведение аудита в течение года, следующего за отчетным. И штрафы предусматриваются суровые, на уровне штрафов за нарушение корпоративного законодательства и законодательства на финансовых рынках: от 700 тыс. до 1 млн руб. для компаний и до 50 тыс. руб. для

должностных лиц (вплоть до дисквалификации на 2 года). И на данном этапе развития аудиторского рынка такие санкции не кажутся чрезмерными.

Объединение отдельных аудиторских компаний в группы под единым брендом стало объективной реальностью рынка аудиторских услуг в последние годы и, пожалуй, одним из наиболее цивилизованных способов выживания на меняющемся рынке, попыткой противостоять экспансии крупнейших участников рынка. Хотя на этот счет существуют различные мнения специалистов как за консолидацию отечественных аудиторских компаний через создание аудиторско-консалтинговых групп, так и против этого по причине отсутствия четкого механизма распределения профессиональной ответственности аудиторов при проведении проверок.

Вероятно, в ближайшие годы этот вопрос решится самим аудиторским сообществом через систему реализации принципов профессиональной ответственности. Кстати, гарантом достоверности данных, предоставляемых аудиторскими организациями, вполне могли бы выступить СРО аудиторов, поскольку они ведут соответствующий учет.

Рынок аудита в России по-прежнему несет на себе некоторые отпечатки периода 90-х гг. прошлого века и накопившихся застарелых нерешенных проблем.

К сожалению, приходится констатировать то, что за весь 25-летний период существования аудита в России системным изучением рынка аудиторских услуг, заметим, очень важных в рыночной экономике, заняться, как оказалось, кроме «Эксперт РА», некому. Регулятор аудиторской деятельности в лице Минфина подходит к этому вопросу довольно формально, хотя это является одной из основных его функций, но ресурсов и времени для серьезного изучения рынка аудита в России и обеспечения в масштабах государства формирования статуса аудита как гаранта достоверности бухгалтерской отчетности у него явно не хватает. Саморегулируемые организации аудиторов заняты выполнением своих непосредственных обязанностей, а именно решением проблем организации обеспечения качества аудита, создания по-настоящему профессионального сообщества, формирования компенсационных фондов, повышением квалификации аудиторов [2, 3].

Нередко в рейтингах аудиторских компаний представляются данные так называемых групп компаний. Такое представление информации способно создавать у пользователя информации искаженное представление о действительных возможностях оказания услуг аудиторскими фирмами. Это происходит из-за ряда причин:

- 1) отсутствуют четкие критерии включения компаний в группу.
- 2) аудируемое лицо заключает договор на аудит с аудиторской компанией — юридическим лицом, а не некоей группой, критерии формирования которой неясны.
- 3) ответственность перед аудируемым лицом несет сторона по договору, то есть аудиторская компания юридическое лицо, а не все та же пресловутая

группа.

4) именно аудиторские компании — юридические лица являются членами саморегулируемых организаций аудиторов и, как таковые, в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» в обязательном порядке подвергаются внешнему контролю качества работы со стороны СРО.

Следует отметить, что именно данные аудиторских компаний — юридических лиц, являющихся членами СРО, в большей степени проверяемы, а потому могут считаться более достоверными и отражающими реальное положение дел, чем данные неких групп, сформированных при отсутствии четких критериев.

Таким образом, представление в рейтингах информации о выручке аудиторских компаний — юридических лиц:

1) должно оказать на них сдерживающее влияние в части распространения информации, преувеличивающей уровень услуг, которые аудитор может предоставить, его квалификации и приобретенного им опыта;

2) позволит пользователю аудиторских услуг получить представление о контрагенте, с которым он заключает договор, — аудиторе — на основе проверяемых данных бухгалтерской отчетности и данных СРО;

3) повысит достоверность и прозрачность информации, используемой при проведении тендеров, в том числе при государственных закупках;

4) исключит влияние на формирование у пользователей аудиторских услуг мнения об аудиторах услуг, не имеющих отношения к аудиту и связанным с ним услугам (включаемых в рейтинги в составе выручки групп компаний).

Поэтому до настоящего времени отсутствует достоверный в достаточной степени источник сведений о состоянии рынка аудита в России. Данные всех, кто занимается изучением состояния рынка аудита, существенно различаются. В частности, по оценке Минфина, объем оказанных услуг российскими аудиторскими организациями в 2011 г. составил 50,8 млрд руб., по данным агентства «Эксперт РА» — 70,7 млрд руб., Росстату рынок аудиторских услуг в силу небольшого объема вообще мало интересен, и он его не выделяет из общего объема сферы оказания услуг.

На относительно системной основе изучением рынка аудита в России занимается НИФИ ГУ Минфина России, но у него нет достаточных ресурсов для осуществления этой работы, при этом используются те же самые данные Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина, т.к. иной базы данных по рынку аудита на сегодняшний день в России нет.

Таким образом, за 25 лет существования аудита в России система учета и оценки состояния рынка аудиторских услуг так и не сформирована [1].

По всей видимости, некоторые проблемы аудиторского сообщества во многом связаны с тем, что органом, регулирующим аудиторскую деятельность в России, изначально было выбрано Министерство финансов. Да, наверное, на

первых этапах развития аудита в России это было в какой-то степени обоснованным решением, чтобы уберечь «вновь испеченных» аудиторов от порочных связей с клиентами с сомнительной репутацией и повальной коррупции в 1990-х годах. Но следует вспомнить о том, что формы и методы аудита в значительной степени отличаются от подходов государственного финансового контроля и лишь только отчасти используют приемы ревизии и контроля, которые являются основными методами в сфере государственных финансов.

Следует отметить, что в настоящее время общие подходы, реализуемые в сфере деятельности государственных счетных органов (Счетная палата РФ, Счетные палаты регионов), более близки по духу классическим принципам, сформированным в сфере аудита, чем процедурам советской системы госфинконтроля (по-прежнему используемых Минфином). В аудиторской деятельности со времен ее возникновения всегда применялись публичный подход и выход на интересы широкой общественности, в отличие от узкой сферы контроля за исполнением государственного бюджета.

Существует необходимость в четком разделении деятельности аудиторских компаний на аудит и консалтинг для более ясного понимания состояния рынка аудиторских услуг. Основных причин две:

1) при изучении состояния различных рынков такое разделение (сегментация) обычно проводится. На рынке автомобилей выделяются в качестве основных сегменты легковых и грузовых автомобилей. В производстве электроэнергии выделяются тепловые, атомные и гидростанции и т.д.;

2) различный характер аудиторских и консалтинговых услуг. Кстати, корректнее, по нашему мнению, говорить не о консалтинговых, а о других по отношению к аудиторским услугам, среди которых консалтинговые являются основными, но не единственными. Консалтинговые услуги рассчитаны обычно на одного пользователя, тогда как у аудита большое число внешних пользователей. Отсюда иной контроль качества аудиторских проверок, иное их регулирование, иная организационная сторона дела. Не исключена и иная динамика состояния этих сегментов рынка аудиторских услуг.

Кроме того, что для непосредственной оценки объемов рынка аудита необходимо разделение услуг, оказываемых компаниями, с одной стороны, на аудит и сопутствующие услуги и, с другой стороны, на услуги консалтинга, аутсорсинга, оценки и др. Следовательно, до тех пор, пока нет четкого разделения услуг аудиторско-консалтинговых компаний на аудит в чистом виде и не аудит, дать достоверную оценку рынку аудита в России будет сложно [4].

В последние годы на рынке аудита и сопутствующих услуг в России формируются новые направления и расширяются некоторые сегменты этого рынка, в частности, налоговое консультирование, получившее толчок к развитию после вступления в силу нового закона о трансфертном ценообразовании, а также услуги по проведению аудита по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) с 2012 г., а в преддверии этого уже стали актуальными консультирование и услуги по трансформации отчетности в формат МСФО и

соответствующее обучение сотрудников компаний.

Переход на международные стандарты аудита (МСА) облегчит жизнь не только аудиторам, но и регулятору. Сейчас федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД), предусмотренные Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита. При этом необходимо учитывать, что ФСАД — это нормативный документ, разрабатываемый в соответствии с действующим законодательством и существующими писаными и неписаными нормами. В частности, даже структура МСА не может быть принята при разработке ФСАД.

Таким образом, подготовка ФСАД на основе МСА — это не только скрупулезный перевод, но и вынужденная тщательная переработка исходного документа. Все это приводит к тому, что разработка ФСАД на основе постоянно изменяющихся МСА может занимать годы. Так, Рабочим органом Совета по аудиторской деятельности 1 ноября 2011 г. была принята программа разработки новых ФСАД. В соответствии с этой программой процесс разработки ФСАД планировалось завершить к декабрю 2014 г. А к этому времени в МСА уже могут быть внесены большие изменения, что вновь потребует проведения работы по изменению ФСАД и приведению их в соответствие МСА.

Переход же непосредственно на МСА упрощает эту задачу, сближает сроки выхода новых (более совершенных, отражающих последние тенденции) МСА и сроки подготовки официального перевода МСА на русский язык, на основе которого и будут работать российские аудиторы.

Конечно же, это потребует внесения изменений в закон «Об аудиторской деятельности», разработки порядка признания МСА на территории Российской Федерации. И такая работа уже ведется и Минфином, и Рабочим органом САД [3].

Несмотря на происходящие изменения на рынке аудита в России и достаточно жесткие действия регулятора, нельзя однозначно сказать, что сокращение объектов обязательного аудита «зачистит» рынок от небольших организаций. Да, безусловно, на рынке всегда существует некоторая часть компаний, настроенных на быстрый и несложный заработок либо сильно уставших от постоянных изменений на рынке аудита, но это не означает, что они полностью уйдут из этой сферы бизнеса, поэтому велика вероятность того, что часть компаний переключится с аудиторской деятельности на сопутствующие услуги, консультирование и бухгалтерский аутсорсинг.

При этом существует множество небольших аудиторских компаний с 15–20-летним стажем работы, которые имеют в штате несколько квалифицированных аудиторов, в том числе и обладающих новым единым аттестатом. Эти аудиторские компании как в столице, так и во многих регионах, нацеленные на стабильную работу и качественное оказание аудиторских услуг, имеющие большой опыт работы в данной сфере деятельности, ничем не уступают крупным и средним компаниям как в подготовке и повышении квалификации

своего кадрового состава, так и в удовлетворенности заказчиков результатами их работы.

Кроме того, является неоспоримым тот факт, что определенная часть небольших компаний имеет серьезные планы и стратегию развития, проявляет значительную активность в расширении спектра услуг и качества обслуживания, что в течение нескольких лет выводит их в категорию динамично развивающихся средних компаний.

Итоги исследований рынка аудиторско-консалтинговых услуг за 2011 г., проведенных как ведущим рейтинговым агентством «Эксперт РА» и деловыми изданиями («Коммерсант-Деньги», «Деловой Петербург» и др.), так и экспертами редакции журнала «АУДИТОР», по-прежнему подтверждают, что, несмотря на любые изменения в российском законодательстве в части гражданского законодательства, аудиторской деятельности, налогообложения, как и прежде, основным капиталом аудиторских компаний остается их репутация, которую они могут укреплять только добросовестным и профессиональным отношением к исполнению своих обязанностей [4].

Список литературы

1. Институт налогового консультирования: проблемы и перспективы [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.garant.ru>. Дата обращения 21.01.2013.
2. Налоговое консультирование на современном этапе [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://science-bsea.narod.ru>. Дата обращения 21.01.2013.
3. Перспективы развития системы налогового консультирования в Российской Федерации [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://nalog-ink.ru>. Дата обращения 21.01.2013.
4. Проблемы и перспективы развития института налогового консультирования в РФ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://nalogpro.ru>. Дата обращения 21.01.2013.
5. Развитие новых видов консультирования в Российской Федерации [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://sibac.info>. Дата обращения 21.01.2013.

Козявкина Ольга Николаевна

*студентка 4 курса финансово-экономического факультета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: lele4ka4ka@yandex.ru*

Минакова Елена Ивановна

*к.э.н., доцент кафедры финансов и кредита
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: lena_57_78@mail.ru*