

Построение внутреннего налогового контроля в организации

Internal Tax Control in the Organization

УДК 336.225.67

DOI:

Н.Н. Парасоцкая, канд. экон. наук, доцент, ФГАОУ
ВО «Национальный исследовательский ядерный
университет «МИФИ»

e-mail: nataly@mmti.ru

N.N. Parasotskaya, Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor, National Research Nuclear University
MEPhI (Moscow Engineering Physics Institute)

e-mail: nataly@mmti.ru

Аннотация. В статье рассматривается необходимость организации внутреннего налогового контроля, критерии оценки его эффективности, определяется его нормативная база. Особое внимание уделяется налоговому контролю как фактору экономической безопасности, отмечаются перспективы развития системы внутреннего налогового контроля в организации.

Ключевые слова: внутренний налоговый контроль, компоненты системы контроля, концепция COSO, методика оценки эффективности, налоговый контроль, налогообложение, система внутреннего контроля.

Abstract. The article considers the need to organize internal tax control, criteria for evaluating its effectiveness, and defines its regulatory framework. Special attention is paid to tax control as a factor of economic security, the prospects for the development of the internal tax control system in the organization and the assessment of its effectiveness are noted.

Keywords: internal tax control, control system components, concept of COSO, efficiency evaluation technique, tax control, taxation, internal control system.

На финансово-хозяйственную деятельность организации влияют, помимо прочего, требования налогового законодательства и, как следствие, налоговые обязательства. Выполнение обязательств связано не только со значительным оттоком оборотных средств, но и наличием определенных рисков, связанных с точностью определения налоговой базы.

Понимая требования налогового законодательства, экономический субъект всегда старается сэкономить деньги законным или не вполне легальным образом и уберечь их от налоговых изъятий. Немаловажно, что желание налогоплательщика снизить уровень налоговых платежей сказывается на имущественном интересе другой стороны налоговых отношений — государства. В этих обстоятельствах государство, на которое возложена функция сбора налогов, должно разработать и гарантировать реализацию специального механизма взаимодействия с каждым налогоплательщиком для надлежащего выполнения им обязательств по уплате налогов и сборов. Таким механизмом является налоговый контроль.

В соответствии со ст. 82 НК РФ [1], налоговый контроль — это контроль налоговых

органов за соблюдением налогового законодательства, в том числе за правильностью расчета, полной и своевременной уплатой налогов (сборов, страховых взносов), плательщиками и налоговыми агентами.

Налоговые органы вправе проводить ряд мероприятий в целях контроля за исполнением налогового законодательства. Сюда можно отнести как проверки (камеральную и выездную), так и те контрольные процедуры, которые проверяющие могут применять внутри этих проверок (например, осмотр помещений) или отдельно от них (например, налоговый мониторинг).

Необходимо также отметить, что сложная налоговая система и достаточное большое число спорных толкований налогового законодательства нередко приводят к судебным разбирательствам. Значительные финансовые, административные и уголовные санкции за несоблюдение налогового законодательства, которые налагаются на налогоплательщиков, заставляют задуматься о минимизации налоговых рисков.

Весьма часто оптимизация налогообложения направлена на выбор такой финансовой

схемы, которая минимизирует налоговые платежи. Особенно часто это происходит, если экономический субъект считает, что у него есть значительное налоговое бремя и существуют неблагоприятные внешние факторы, которые негативно влияют на его финансовое состояние. Данное обстоятельство приводит к оптимизации налоговых платежей методами, которые можно квалифицировать как уклонение от уплаты налогов. В результате решение проблемы снижения налогообложения должно быть тесно связано с непрерывным внутренним контролем полноты, правильности исчисления и уплаты налогов, оценкой налоговой политики организации и ее надлежащим соблюдением соответствующими исполнителями. В результате внутренний налоговый контроль становится не только важным инструментом для сокращения налоговых издержек, но и позволяет минимизировать налоговые риски, снижая вероятность возникновения потенциальных санкций за несоблюдение законодательства, что в свою очередь значительно влияет на общее финансовое положение организации.

Обязанность организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни закреплена на законодательном уровне [2, ст. 19]. Если бухгалтерская (финансовая) отчетность организации подлежит обязательному аудиту, она обязана организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда ее руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

Законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете не установлены какие-либо ограничения на порядок, способы, процедуры осуществления внутреннего контроля.

По мнению Минфина [3], внутренний контроль — это процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает, в частности:

- сохранность активов;
- достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;
- соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хо-

зяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета [3, п. 3].

Требования к организации системы внутреннего контроля (СВК) установлены также для отдельных видов деятельности: клиринговой деятельности [4, ст. 10], деятельности инвестиционных фондов [5, ст. 38], деятельности кредитных организаций и др. [6].

В свою очередь, внутренний контроль способствует достижению экономическим субъектом целей своей деятельности. Он должен обеспечивать предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажение данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности.

Как отмечалось ранее, налоговые аспекты деятельности организаций являются одним из важнейших факторов, определяющих экономические условия их функционирования. Экономические субъекты могут применять различные налоговые системы, совмещая общий и специальные режимы в случае, если они осуществляют несколько видов деятельности одновременно. Введение внутреннего налогового контроля для многих организаций является «злободневной» задачей, от решения которой во многом зависит повышение эффективности их деятельности [1]. Система внутреннего налогового контроля представляет собой контроль, организованный экономическим субъектом в интересах его собственников, который регулируется внутренними нормативными актами по соблюдению порядка расчетов с бюджетом по налогам (и сборам) и направлен на минимизацию налоговых рисков, а также включает разработку мер по налоговой оптимизации. В свою очередь, внешний аудитор, который осуществляет налоговый аудит отчетности таких клиентов, должен оценить эффективность системы внутреннего налогового контроля, в частности ее компоненты, для планирования ряда дополнительных аудиторских процедур.

Внутренний налоговый контроль может формироваться внутри организации в следующих формах:

- *предварительный* — организуется на этапе планирования объема налоговых платежей в бюджеты всех уровней в процессе анализа бизнес-планов организации. В ходе предварительного налогового контроля проверяются

достоверность определенных показателей и правильность расчетов для выявления возможных резервов в целях повышения эффективности налоговой деятельности и предотвращения возможных нарушений внешних и внутренних нормативных актов;

- *текущий* — осуществляется при реализации налоговых платежей в бюджеты всех уровней для принятия своевременных мер в случае отклонения от объема запланированных платежей;

- *последующий* — проводится при анализе налоговой отчетности при подведении окончательных результатов деятельности организации за отчетный период (месяц, квартал, год) в целях последующей оптимизации [2].

Дополнительно на предварительном этапе можно контролировать выбор системы налогообложения, а текущий внутренний налоговый контроль необходим при определении налогооблагаемой базы.

В целях разработки методики оценки системы внутреннего налогового контроля аудируемого лица представляется целесообразным рассмотреть ее основные элементы.

В информации Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [3] упоминаются следующие основные элементы (элементы системы внутреннего контроля соответствуют компонентам системы внутреннего контроля Концепции COSO) системы внутреннего контроля:

- контрольная среда;
- оценка рисков;
- процедуры внутреннего контроля;
- информация и коммуникация;
- оценка внутреннего контроля.

Если обратиться к международным стандартам аудита, то указания относительно оценки организации внутреннего контроля содержатся в МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения». Этот стандарт предназначен для внешнего аудитора в качестве руководства для понимания деятельности клиента, включая его систему внутреннего контроля.

В целом же методики оценки системы внутреннего контроля, предлагаемые в специальной литературе, можно разделить на качественные, количественные и смешанные. Методики с применением качественного подхода представляют собой тесты СВК, включающие список специальных вопросов, на основе которых можно сделать вывод о текущем состоянии анализируемой организации. Методики с применением количественного подхода оценки эффективности СВК оперируют математическими моделями оценки интегральных показателей эффективности. Смешанные методики включают в себя совокупность количественных и качественных приемов оценки [3, 4].

В частности, для оценки внутреннего налогового контроля, интересной представляется комплексная методика М.Ф. Сафоновой, которая основана на пяти группах показателей, учитывающих ключевые аспекты контроля: финансовый, оповещающий, диагностический, экономический, качественный [12].

В.В. Киреева разработала методику оценки элементов СВК налогообложения аудируемого лица внешним аудитором, состоящую из 6 этапов. На каждом этапе аудитору необходимо заполнять соответствующие рабочие документы [8].

В настоящее время в приложениях ФНС России к Требованиям организации системы внутреннего контроля [6] подробно раскрываются критерии оценки уровня организации СВК по каждому элементу, представленному выше. При этом уровень организации СВК хозяйствующего субъекта должен оцениваться в целом и по каждому элементу, по каждому критерию оценки с присвоением соответствующих баллов (табл. 1).

Таблица 1

Оценка уровня организации системы внутреннего контроля

Уровень	Баллы	Интегральный показатель
Начальный	1	0 – 20
Определенный	2	21 – 40
Контролируемый	3	41 – 60
Управляемый	4	61 – 80
Совершенствуемый	5	81 – 100

Нам представляется целесообразным и приемлемым использование Концепции COSO



в качестве метода оценки эффективности системы внутреннего налогового контроля. Такая оценка позволит руководству выразить мнение о том, существуют ли и применяются ли каждый из пяти компонентов и семнадцать принципов системы, а также подтвердить взаимодействие этих пяти компонентов друг с другом [6].

Целесообразно использовать в качестве основы для документирования оценки эффективности системы внутреннего контроля шаблоны COSO, которые содержат оценку по принципам и компонентам, сводный обзор недостатков и общую оценку СВК.

На рис. 1 представлен алгоритм Концепции COSO для оценки системы внутреннего контроля путем составления отчета на основе шаблонов.

На следующем этапе оценки СВК по компонентам формулируется решение руководства о существовании и применении каждого компонента (и соответствующего принципа). Также рассматривается объединение результатов оценок принципов и компонентов и на этой основе осуществляется переоценка степени существенности несоответствий, присутствующих во внутреннем контроле.

Общая оценка эффективности и результативности внутреннего контроля является следующим этапом, включающим в себя рассмотрение объединенных результатов оценок компонентов и вынесение суждения о взаимодействии компонентов на всесторонней и всеобъемлющей основе. Помимо этого, общая оценка эффективности и результативности внутреннего контроля отвечает на вопрос — «складаются ли несоответствия внутреннего контроля в значительное несоответствие?».

Затем все установленные несоответствия СВК обобщаются и анализируются надлежащим образом.

В свою очередь, высокая степень проработанности методологии оценки внутреннего контроля на основе Концепции COSO свидетельствует об универсальности такой методологии, способности адаптировать систему к среде каждой организации и перспективах такого подхода для оценки эффективности и результативности внутреннего налогового контроля в отечественных организациях.

Внутренним аудиторам необходимо проанализировать то, каким образом в организации применялись внутренняя политика и процедуры подготовки соответствующего отчета руководству. Если же такая деятельность в хозяйствующем субъекте проводится, то внешний аудитор, запросив итоги работы внутреннего аудита, также сможет получить полезную для него информацию. Весьма часто система внутреннего аудита в отечественных организациях фактически направлена на выполнение функций контрольно-ревизионного отдела (службы). Зачастую оценка системы налогового контроля организации не вменена в функциональные обязанности службы внутреннего аудита либо последняя фактически не справляется с такой функцией. Информация о степени эффективности функционирования системы внутреннего налогового контроля важна не только для внешних аудиторов, но и для руководства организации.

Западные авторы, признавая немаловажность контроля в этой сфере экономической деятельности, предлагают создание специального подразделения внутреннего контроля — службы внутреннего налогового контроля (корпоративной налоговой службы), которая отвечает за обеспечение соблюдения налогового законодательства, формирование и ведение бухгалтерского (налогового) учета, использование налогового консалтинга и применение рекомендаций по налоговому плани-

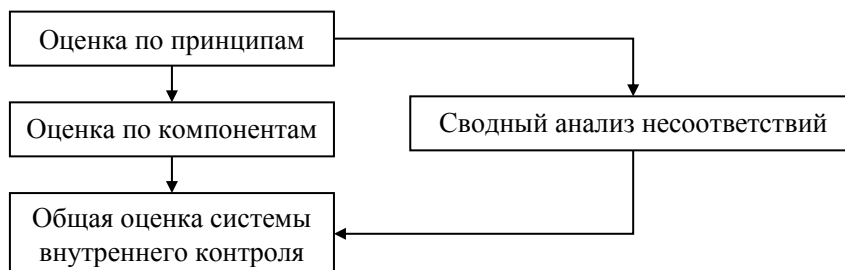


Рис. 1.
Схема оценки СВК
Источник:
разработано автором

рованию, представлению налоговой отчетности, взаимодействие с налоговыми органами.

Таким образом, для того чтобы обеспечить наибольший рост стоимости организации, а также полное и своевременное выполнение фискальных обязательств перед государством, необходимо интенсивное управление экономической деятельностью, одним из ключевых элементов которой являются налоговые обязательства. Контроль налоговых обязательств является необходимой управленческой поддержкой, важнейшее направление контрольной деятельности. Существенное влияние на эффективность финансово-хозяйственной деятельности может оказать профессиональное построение системы внутреннего налогового контроля. В частности, оно способствует формированию достоверной и оперативной финансовой и налоговой отчетности, финансовой стабильности, сохранности имущества

и информации, соблюдению законодательства, внутренних процедур и регламентов.

В результате проведенного исследования автором предлагается использование механизма оценки эффективности системы внутреннего налогового контроля с помощью концепции COSO. Отмечается, что в настоящее время существует проблема отсутствия нормативных актов, которые регулируют проведение внутреннего налогового контроля, инструктивных мероприятий и положений. В свою очередь, организация и оценка эффективности внутреннего налогового контроля становятся особенно необходимыми для экономических субъектов, планирующих реализацию налогового мониторинга (эту форму налогового контроля применяют только в отношении крупных организаций исключительно на добровольной основе, по заявлению и решению налогового органа).

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ
3. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Об организации и осуществлении экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»
4. Федеральный закон «О клиринге, клиринговой деятельности и центральном контрагенте» от 07.02.2011 № 7-ФЗ
5. Федеральный закон «Об инвестиционных фондах» от 29.11.2001 № 156-ФЗ
6. Положение Банка России от 16.12.2003 № 242-П «Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах».
7. Приказ ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля»
8. Киреева В.В. Методика оценки элементов системы внутреннего контроля налогообложения аудируемого лица // *Аудитор*. — 2017. — № 3. — С. 21-29.
9. Филин С.А., Чайковская Л.А. Инновационный менеджмент предприятия и инновационный налоговый менеджмент как его составная часть // *Аудит и финансовый анализ*. — 2012. — № 6. — С. 326-335.
10. Чухнина Г.Я., Владимиров К.В. Методика организации системы внутреннего налогового контроля // *Финансы и кредит*. — 2016. — № 21. — С. 24-38.
11. Цепилова Е.С. Внутренний налоговый контроль как элемент системы внутреннего контроля хозяйствующих субъектов // *Финансовые исследования*. 2013. № 3. С. 57-68.
12. Сафонова М.Ф. Оценка эффективности внутреннего налогового аудита // *Аудит и финансовый анализ*. 2016. № 5. С. 99-104.
13. Озерова Е.В. Критерии оценки системы внутреннего контроля организации // *Современная наука: актуальные проблемы теории и практики*. — 2016. — № 1. — С. 55-58. (Экономика и право).
14. Герасимова Л.Н. Учет резервов в международной практике // *Международный бухгалтерский учет*. — 2012. — № 43 (241). — С. 17-21
15. Парасоцкая Н.Н. Бухгалтерский учет. Современные вызовы, приоритеты и пути развития. Том 3. Москва: Русайнс, 2017.
16. Парасоцкая Н.Н. Концепция бухгалтерского учета в «новой» экономике. Москва: Русайнс, 2017.

