

## 1.12. ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЙ ПОДХОД К ФОРМИРОВАНИЮ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Калиничева Р.В., д.э.н., профессор  
кафедры экономики и аудита;  
Макарова Н.Н., к.э.н., доцент кафедры  
экономики и аудита

*Автономная некоммерческая организация высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», Волгоградский кооперативный институт (филиал)*

Цель статьи – исследование системы внутреннего налогового контроля с позиций институционального подхода как наиболее полно отражающего современные аспекты и условия функционирования процессов управления.

Формируя общество с развитой рыночной экономикой, институциональный субъект в лице государства должен иметь справедливую и эффективную систему налогообложения и вести сбалансированную налоговую политику, которая бы являлась институциональным регулятором в формировании благоприятных условий для хозяйственной деятельности, обеспечения развития и безопасности государства, интереса коллективных действий и каждого отдельного человека.

Налогообложение непосредственно связано с взаимодействием власти и собственности: часть стоимости в денежной форме, находящаяся в собственности частного институционального субъекта (экономического субъекта), в принудительном порядке переходит к публичному институциональному субъекту – государству. Экономическая сущность налога выражается в «налоговом партнерстве» экономических субъектов с государством относительно формирования финансовых ресурсов последнего.

Экономический субъект как производственный институт, основой которого является норма, в свою очередь порождает новые социальные нормы, правила поведения, сохраняющиеся и видоизменяющиеся у него на протяжении всего жизненного цикла.

Американский экономист Р. Коуз, изучая специфику транзакционных издержек и прав собственности, систему внутреннего административного контроля над объектами собственности в институциональной структуре, ввел понятие транзакционных издержек в 1937 г. и определил их как «издержки использования рыночного механизма» [2, с. 202]. Каждая система контроля связана с затратами, которые теоретически можно избежать, эффект систематизированного контроля должен существенно превзойти затраты на его осуществление.

Институциональный подход к постановке системы внутреннего контроля основан на механизме управления внутрифирменными транзакциями, связанных с организацией этой системы. В результате в экономическом субъекте имеет место разграничение комбинации правомочий и появление права как оперативного, так и стратегического управления и контроля как относительно самостоятельного правомочия, которое закрепляется за системой внутреннего контроля. В системе управления контроль реализует собой механизм обратной связи между объектом и субъектом управления, с помощью контроля доводится объективная информация о состоянии объекта управления.

Система внутреннего контроля может быть представлена как техническая инфраструктура, которая обеспечивает

выполнение не только своих обязанностей, но и прав, гарантируя безопасность для потребления продуктов и услуг.

Говоря об организации системы внутреннего контроля, отдельно следует уделить внимание на важной части данной системы, а именно на внутренний налоговый контроль.

Внутренний налоговый контроль может рассматриваться с различных аспектов:

- транзакционного;
- тактического;
- стратегического.

В неопределенной экономической обстановке транзакционный аспект возникает в управлении как внешних по отношению к экономическому субъекту транзакционных издержек, так и внутренних.

Контроль за выполнением договорной политикой экономического субъекта при взаимодействии заключения различных сделок с партнерами, в том числе с иностранцами, путем правильного выбора вида заключаемых договоров и соответствующих договорных условий в распределении ресурсов при осуществлении варьирования гражданско-правовых, бухгалтерских и налоговых последствий. Также необходим контроль соблюдения всех взятых контрагентами обязательств. Процедуры контроля по данному направлению должны обеспечивать экономии внешних транзакционных издержек, в частности, составление контрактов будет связано со сравнительно низкими затратами при их типизации или фрагментов, обязательных для включения в контракты.

Необходимо выделить издержки принятия решений в целях налогообложения, которые по своей природе относятся к внутренним транзакционным издержкам, служат для достижения оптимума.

В Налоговом кодексе РФ (НК РФ) нет понятия «транзакционные издержки». По своей природе транзакционные издержки близки к издержкам обращения, которые были выделены еще К. Марксом. Вместе с издержками производства, он анализировал «издержки, необходимые для того, чтобы превратить стоимости из товарной формы в денежную форму» [3, с. 151].

Экономические субъекты, которые производят товары, выполняют работы, оказывают услуги, включают, при их реализации вынуждены включать в цену косвенные налоги, которые в свою очередь являются одним из вариантов транзакционных издержек.

В соответствии с гл. 25 НК РФ все расходы, уменьшающие сумму доходов при расчете налогооблагаемой прибыли, делятся на расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные. Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизационные отчисления и многочисленную группу прочих расходов. По сути, в каждой из этих групп расходов наличествуют те или иные виды транзакционных издержек.

Так как правила игры на налоговом поле четко ориентированы, т.е. права и обязанности каждого институционального субъекта определены, то внутренний налоговый контроль за соблюдением норм, за своевременностью начисления и своевременной уплатой, за составлением первичных документов, за отражением в бухгалтерских регистрах, за исполнением налоговых обязательств ведет к снижению транзакционных издержек.

Фундаментальным аспектом в процессе внутреннего налогового контроля выступает оперативный уровень, или текущий внутренний налоговый контроль. Основная роль в экономическом субъекте, как институте состоит в структурировании повседневной жизни путем создания системы взаимодействия между множеством взаимосвязанных элементов или функций при определении и выбора альтернатив, которые имеются у экономического субъекта. Текущий

внутренний налоговый контроль направлен на минимизацию издержек и обеспечение разумной уверенности в том, что будут достигнуты цели в будущем в достоверной налоговой отчетности при соответствии действующему гражданскому и налоговому законодательству.

Интегрирование налогового планирования в состав внутреннего контроля налогов, прежде всего, позволяет контролировать реализацию планов, направленных на оптимизацию налоговых платежей.

В процессе текущего внутреннего налогового контроля необходимо производить:

- мониторинг нормативно-правовой базы;
- наблюдение за подконтрольными объектами;
- сопоставление прогнозов налоговых обязательств экономического субъекта, ежемесячного графика налоговых расходов, используемый при прогнозировании финансовых потоков, с фактическими показателями;
- выявление возникающих ошибок и их устранение, своевременность при исполнении налоговых обязательств
- исследование причин отклонений от базовых показателей
- налоговые последствия проводимых сделок
- максимальная компенсация негативного влияния субъективного фактора.

Текущий внутренний налоговый контроль будет способствовать соблюдению законодательства и локальных норм, в том числе договорной политике, учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения, внутренних правил и процедур.

Исходя из направленности на перспективу, стратегический аспект внутреннего налогового контроля является аккордным уровнем налогового планирования (прогнозирования). Формирование налоговой стратегии вызвано требованиями внешней институциональной среды – это налоговая политика государства, общественное и индивидуальное познание, социальные взаимодействия, сотрудничество и конфликт, промежуточные контакты. Налоговая стратегия должна основываться на предварительном анализе налогового законодательства, последующем программировании с необходимыми и своевременными нововведениями для предотвращения налоговых рисков.

Результатом этого процесса должен стать налоговый план, направленный на достижение стратегических целей экономического субъекта, в первую очередь на снижение институциональной нормы – налогового бремени. С учетом институционального налогового поля, в котором действуют институциональные субъекты, оптимизация налогов представляется частной задачей, область применения которой в достаточной степени ограничена в принятии перспективных решений, регулирующих уровень налогообложения.

Налоговая стратегия определяет основные направления и принципы учетной политики экономического субъекта и носит длительный характер. Гипотеза ограниченной рациональности при формировании учетной политики для целей налогообложения заключается в выборе тех вариантов, которые предусматривают для экономического субъекта наиболее приемлемые суммы налоговых платежей и достаточную для налоговых органов величину налогов. В этом случае учетная политика будет отражать фактическое неформальное соглашение между участниками налогового процесса.

Система внутреннего налогового контроля является действенным инструментом для выявления транзакционных издержек налогооблагаемой деятельности экономического субъекта и для разработки мероприятий по их снижению, координирует стратегические и операционные системы, способствует решению налоговых проблем.

Следовательно, для институциональной системы очень важно рассматривать системную контролирующую функцию, которая заключается в контроле за соблюдением пра-

вил и норм в ходе финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта посредством многоаспектного освещения и регулирования ее пространства, в том числе и налогового, а также споры между игроками и контролерами.

## Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. История экономических учений (современный этап) : учеб. [Текст] / под общ. ред. А.Г. Худокормова. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 733 с.
3. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии [Текст] / Карл Маркс // Маркс К. Капитал : в 2 т. Т. 2, кн. 2 : Процесс обращения капитала. – М. : Политиздат, 1988. – 654 с.
4. Налогообложение: планирование, анализ, контроль [Текст] : учеб. пособие / под ред. Л.Е. Голицевой. – М. : КНОРУС, 2009. – 272 с.
5. Олейник А.Н. Институциональная экономика [Текст] / А.Н. Олейник. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 416 с.

## Ключевые слова

Внутренний налоговый контроль; налоговое законодательство; локальная норма; договорная политика; учетная политика; налоговая политика; налоговый учет; бухгалтерский учет; налогообложение; внутренний контроль.

*Калиничева Раиса Васильевна;  
Макарова Надежда Николаевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Институциональный подход к постановке системы налогового внутреннего контроля основан на механизме управления внутрифирменными транзакциями. Налоговый внутренний контроль реализует собой механизм обратной связи между объектом и субъектом налогового поля для получения объективной информации о состоянии налоговых расчетов.

Авторы, исходя из направленности на перспективу, устанавливает, что стратегический аспект внутреннего налогового контроля является аккордным уровнем налогового планирования (прогнозирования). Формирование налоговой стратегии вызвано требованиями внешней институциональной среды. Налоговая стратегия должна основываться на предварительном анализе налогового законодательства, последующем программировании с необходимыми и своевременными нововведениями для предотвращения налоговых рисков.

В статье предлагается для институциональной системы рассматривать системную контролирующую функцию, которая заключается в контроле за соблюдением правил и норм в ходе финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта посредством многоаспектного освещения и регулирования ее пространства, в том числе и налогового, а также споры между игроками и контролерами.

Вышеизложенное дает основание считать, что актуальность рассматриваемой темы, ее практическая необходимость, а также новизна материала определяет научную и практическую ценность статьи.

*Шохнех А.В., д.э.н., профессор кафедры экономики и аудита Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», Волгоградский кооперативный институт (филиал)*

## 1.12. INSTITUTIONAL APPROACH TO AN INTERNAL TAX CONTROL SYSTEM

R.V. Kalinicheva, Doctor of Economics, Professor of Economics and Auditing;  
N.N. Makarova, Ph.d of Economics, Senior Lecturer of Economics and Auditing

*The Autonomous Non-Profit Organisation of Higher Vocational Education Centro Souza RF Russian University Cooperation» Volgograd Cooperative Institute (Branch)*

This paper aims to study the system of internal tax control from an institutional approach to get the most out of reflecting the modern aspects and modalities for governance processes.

### Literature

1. The tax code of the Russian Federation. 2. from 05.08.2000 №117-F3.
2. History of economic doctrines: (current phase): tutorial / AGG Ed. A.G. Hudokormova. – M.: Infra-m. – 733 p.
3. K. Marx. Capital. Critique of political economy / K. Marx. – I.: Politizdat, t. 2, book 2: the capital. – 1988. – 654 p.
4. Taxation: planning, analysis, control: manual / L.E. Golishevoj. – M.: KNORUS, 2009 – 272 p.
5. A.N. Oleynik. Institutional economics. – M.: infra-m, 2004. – 416 p.

### Keywords

Internal fiscal controls; tax law; local rule; contractual policies; accounting policies; tax policy; tax accounting; accounting; taxation; internal control.