

2.4. ВНУТРЕННИЙ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА: ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЙ АСПЕКТ

Чусов И.А., к.э.н., доцент кафедры экономики, бухгалтерского учета и аудита

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

В статье представлен институциональный подход к внутреннему налоговому контролю экономических субъектов. При этом приводится стратегический аспект внутреннего налогового контроля, который является аккордным уровнем налогового планирования (прогнозирования). Так же представлено, что формирование налоговой стратегии вызвано требованиями внешней институциональной среды – налоговой политикой государства, общественными и индивидуальными познаниями, социальными взаимодействиями, сотрудничеством и конфликтами и т.д. Результатом данного процесса должен стать налоговый план, направленный на достижение стратегических целей экономического субъекта, в первую очередь на снижение институциональной нормы – налогового бремени.

Важными субъектами налоговых отношений являются государство в лице налоговых органов и налогоплательщики. Развитие налоговых отношений базируется на взаимодействии таких фундаментальных институтов, как собственность и власть.

В условиях высокой степени неопределенности и нестабильности налогового законодательства эффективное управление экономическим субъектом определяется большим объемом контролируемых процессов. Поэтому внутренний налоговый контроль приобретает характер основы, присутствующей на всех уровнях управления.

Внутренний налоговый контроль – это целенаправленная управленческая деятельность по соблюдению применения норм законодательства о налогах и сборах, выявлению допущенных нарушений, а также проведению мероприятий по оптимизации налогообложения.

Формирование категории «система внутреннего налогового контроля» обусловлено необходимостью приведения ее существенных законодательных характеристик в соответствие с динамично изменяющимися потребностями бизнеса. Недооценка контрольных функций экономическими субъектами подтверждается тенденциями выявления экономических нарушений в сфере налогового учета и отчетности. В связи с этим автором выделен ряд проблем, требующих разрешения:

- во-первых, исследование системы внутреннего налогового контроля при аудите налоговой отчетности ограничивается оценкой надежности системы налогового учета, а ее формирование остается практически неизученной областью;
- во-вторых, основная цель системы внутреннего налогового контроля – обеспечение органов управления контрольно-аналитической информацией – не отражает существенного предназначения системы налогового контроля. Эта цель достигается в процессе аудита, а именно: установление достоверности информации;
- в-третьих, в условиях развития контрольных методологий и возникновения непрерывного аудита последующее оценивание совершенных операций не отвечает потребностям пользователей информации, так как не обеспечивает соблюдение требований своевременности для принятия качественных управленческих решений.

Внутренний налоговый контроль направлен на выявление негативных фактов, на оценку и управление рисками финансово-хозяйственной деятельности, в том числе в среде налогового учета. Среди внутренних налоговых рисков необходимо выделить риск неэффективной системы внутреннего налогового контроля и риск неэффективной системы налогового учета. Первый риск связан с тем, что данная система не сможет выявить существенные искажения в информационной базе системы управления. Второй риск обусловлен тем, что ошибки, допускаемые в силу субъективных и объективных причин, не будут замечены специалистами, занимающимися в сфере налогообложения, попадут в его информационную систему, а оттуда в информационную систему управления.

Эти два риска неразрывно связаны между собой, так как система внутреннего налогового контроля и система налогового учета находятся в зависимости друг от друга. Система внутреннего налогового контроля базируется на информации, формируемой системой налогового учета. Также наблюдается и обратная зависимость, при которой сбои в системе внутреннего налогового контроля делают невозможным создание достоверного, безрискового учета налогов.

Следовательно, при формировании внутреннего налогового контроля необходимо учитывать результативность экономического субъекта. Результативность оценивается посредством процесса мониторинга, который достигается путем постоянного непрерывного контроля над деятельностью, оценкой отдельных функций или комбинацией по управлению и систематическому наблюдению. Непрерывный мониторинг осуществляется в ходе деятельности и включает функции управления, наблюдения и другие действия, совершаемые сотрудниками экономического субъекта в ходе исполнения своих обязанностей. Объем и частота проведения проверок отдельных функций, в первую очередь, зависит от оценки рисков и эффективности процедур непрерывного мониторинга.

Внутренний налоговый контроль также можно рассматривать как институциональную подсистему, плотно встроенную в структуру других подсистем экономического субъекта, содержащую рутинные и допускающую структуризацию на отдельные единицы.

Институциональное оформление в отношении внутреннего налогового контроля представляет собой совокупность процессов, которые объединены под понятием «институционализация». Институционализация подразумевает внедрение и закрепление в существующей практике тех или иных социально значимых элементов: норм, правил, стандартов, регламентов и т.д. В данном случае речь идет о правилах, определяющих нормальное течение контрольного процесса и устанавливающих легитимность его результатов. Необходимым условием выступает присутствие определенных институциональных механизмов, вследствие которых указанные правила содействуют либо препятствуют распространению и закреплению внутреннего налогового контроля.

Учение о транзакционных издержках является основополагающим, фундаментальным в неинституционализме. Институциональный аспект создания системы внутреннего контроля основан на механизме управления внутрифирменными транзакциями, связанными 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.

Внутренний налоговый контроль может рассматриваться с различных аспектов:

- транзакционного;
- текущего;
- стратегического.

В неопределенной экономической обстановке транзакционный аспект возникает в управлении как внешних по отношению к экономическому субъекту транзакционных издержек, так и внутренних и акцентирует внимание на важности их экономии.

Контроль за выполнением договорной политики экономического субъекта осуществляется путем правильного выбора экономическими агентами вида заключаемых договоров и соответствующих договорных условий в распределении ресурсов при альтернативности гражданско-правовых, бухгалтерских и налоговых последствий. Также необходим контроль соблюдения всех обязательств, взятых контрагентами. Процедуры контроля по данному направлению должны обеспечивать экономию внешних транзакционных издержек, в частности, составление контрактов будет связано со сравнительно низкими затратами при их типизации или фрагментации, обязательных для включения в контракты.

Особо актуальными являются издержки принятия решений в целях налогообложения, которые по своей природе относятся к внутренним транзакционным издержкам и служат для достижения оптимального результата.

В Налоговом кодексе РФ (НК РФ) отсутствует понятие «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» [4, с. 151].

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

В соответствии с главой 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 уплаты, за правильностью составления первичных документов, за отражением

данных 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 контроля в экономическом субъекте, как институте, состоит в структурировании повседневной жизни путем создания системы взаимодействия между множеством взаимосвязанных элементов или функций при определении и выборе альтернатив, которые имеются у экономического субъекта. Текущий внутренний налоговый контроль направлен на минимизацию издержек и обеспечение гарантии будущей достоверной налоговой отчетности при соблюдении действующего гражданского и налогового законодательства.

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 осуществляемые функции подразделяются на следующие категории:

- мониторинг нормативно-правовой базы;
- наблюдение за подконтрольными объектами;
- формирование прогнозов налоговых обязательств экономического субъекта (налоговый календарь) для оптимизации налоговых платежей;
- выявление возникающих ошибок и их устранение, своевременность исполнения налоговых обязательств;
- исследование причин отклонений от базовых показателей;
- налоговые последствия проводимых сделок;
- максимальная компенсация негативного влияния субъективного фактора.

Текущий внутренний налоговый контроль проводится ежедневно и сводится к соблюдению законодательства и локальных норм, в том числе в договорной политике, учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения, внутренних правилах.

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.

Формируя систему внутреннего налогового контроля, целесообразно учитывать, что в НК РФ установлена необходимость оформления документов в соответствии с законодательством РФ. В связи с этим четко определяются ситуации, когда для признания расходов в уменьшение налоговой базы оценивается не факт совершения хозяйственных операций, а формальная правильность оформления первичных документов. Исходя из этого, в частности контроля по начислению и уплате налога на прибыль, работа системы внутреннего контроля экономических субъектов должна быть направлена как на проверку надлежащего оформления внутренних документов, фиксирующих движение ценностей, так и на анализ полноты заполнения документов по приобретаемым материальным ценностям, работам и услугам со стороны, поскольку подписываемые двумя сторонами документы являются основанием для признания расходов.

Система внутреннего налогового контроля представляет собой функциональную взаимосвязь элементов, посредством которой обеспечивается:

- достаточная уверенность достижения целей с позиции надежности;
- эффективность оптимизации фактов хозяйственной жизни;
- соответствие деятельности экономического субъекта требованиям нормативным актам.

Исследование показывает, что организация системы внутреннего налогового контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности в налоговой сфере.

Профессиональная постановка системы внутреннего налогового контроля в экономическом субъекте может оказать существенное влияние на эффективность финансово-хозяйственной деятельности. В том числе она способствует финансовой устойчивости, формированию своевременной и достоверной финансовой и налоговой отчетности, сохранности имущества и информации, соблюдению норм законодательства, внутренних процедур и регламентов.

Система налогового контроля состоит из следующих элементов:

- субъект налогового контроля – в экономическом субъекте являются лица, которые имеют контрольные полномочия и обязанности в сфере налогообложения;
- объект налогового контроля – это деятельность налогоплательщика и ее результаты;
- предмет налогового контроля – определенные финансово-хозяйственные факты, на которые направлены контрольные действия;
- контрольные действия (процедуры);
- контрольная налоговая среда – философия руководства;

- период проведения – платежный налоговый календарь (оперативный контроль, периодический контроль, документальный контроль, фактический контроль).

Также, формируя надежную систему внутреннего налогового контроля, необходимо выявить внутренние факторы воздействия, влияющие на эффективность и безопасность налоговой сферы экономических субъектов. К таким факторам относятся следующие:

- отношение руководства к внутреннему налоговому контролю (т.е. насколько правильно понимает руководство роль внутреннего налогового контроля в управлении экономического субъекта);
- внешние условия функционирования экономического субъекта, его размеры, организационная структура, масштабы и виды деятельности;
- количество и региональная неоднородность (разветвленность) месторасположения ее обособленных подразделений или дочерних компаний;
- стратегические установки, цели и задачи;
- степень механизации и компьютеризации деятельности;
- ресурсное обеспечение;
- уровень компетентности кадрового состава.

Формирование эффективной функционирующей системы внутреннего налогового контроля проводится с учетом определенных внутренних факторов воздействия, влияющих на эффективность и безопасность налоговой сферы организаций. Данное формирование системы внутреннего налогового контроля включает несколько этапов.

1. Критический анализ и сопоставление определенных для прежних условий хозяйствования целей функционирования экономического субъекта, принятого ранее курса действий, стратегии и тактики с видами деятельности, размерами, организационной структурой, а также с ее возможностями.

2. Разработка и документальное закрепление новой (соответствующей изменившимся условиям хозяйствования) деловой концепции экономического субъекта (что собой представляет экономический субъект, каковы ее цели, что он может, в какой области имеет конкурентные преимущества, каково желаемое место на рынке), а также комплекса мероприятий, способного привести эту деловую концепцию к развитию и совершенствованию экономического субъекта, успешной реализации ее целей, укреплению ее позиций на рынке. Такими документами должны быть положения о финансовой, производственно-технологической, инновационной, снабженческой, сбытовой, инвестиционной, учетной и кадровой политике. Данные положения должны разрабатываться на основе глубокого анализа (с проведением необходимых расчетов) каждого элемента политики и выбора из имеющихся альтернатив наиболее приемлемых для данного экономического субъекта. Документальное закрепление политики экономического субъекта в различных сферах его финансово-хозяйственной деятельности позволит осуществлять предварительный, текущий и последующий контроль всех аспектов ее функционирования, отраженных в соответствующих пунктах (элементах) политики.

3. Анализ эффективности существующей структуры управления, ее корректировка.

4. Разработка формальных типовых процедур налогового контроля конкретных финансовых и хозяйственных операций. Это позволит упорядочить взаимоотношения работников по поводу контроля финансово-хозяйственной деятельности, эффективно управлять ресурсами,

оценивать уровень достоверности (качества) информации для принятия управленческих решений.

5. Учет компонентов внутренних «налоговых затрат» системы в налоговом контроле (рис. 1).

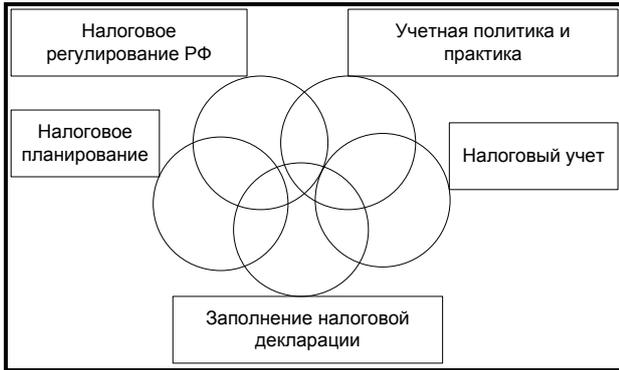


Рис. 1. Составляющие элементы системы внутреннего налогового контроля

6. Составление алгоритма процесса внутреннего налогового контроля в экономическом субъекте.

При проведении налогового контроля необходимо учитывать, что сложность неопределенности хозяйственных связей, с одной стороны, изменчивость норм налогового законодательства, с другой, предопределяют высокую вероятность налоговых рисков, возникающих как следствие несоответствия одного другому. Следовательно, возникает необходимость разработки методики налогового мониторинга проектов деятельности экономического субъекта, на предмет соответствия нормам налогового законодательства.

Налоговый мониторинг проектов на соответствие нормам налогового законодательства представлен на рис. 2.

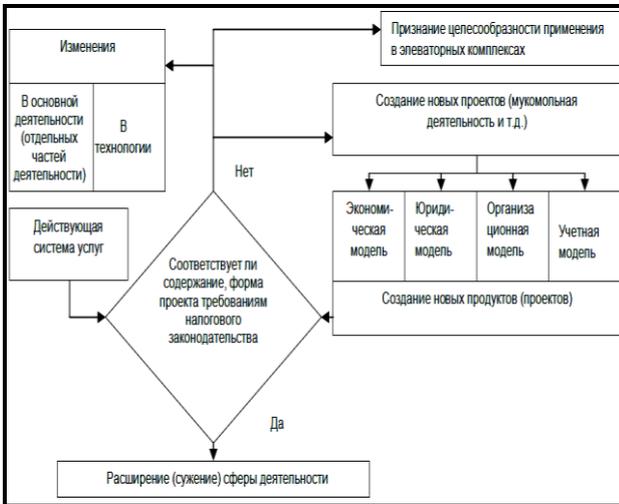


Рис. 2. Налоговый мониторинг проектов на соответствие нормам налогового законодательства

7. Оценка надежности и эффективности системы внутреннего налогового контроля предполагает:

- обеспечить эффективное функционирование, устойчивость и максимальное (согласно установленным целям) развитие экономического субъекта в условиях конкуренции;
- сохранить и эффективно использовать ресурсы и возможности экономического субъекта;

- своевременно выявлять и минимизировать коммерческие, финансовые и внутрифирменные риски в управлении экономическим субъектом;
- сформировать адекватную современным permanently меняющимся условиям хозяйствования, систему информационного обеспечения всех уровней управления, позволяющую своевременно адаптировать функционирование экономического субъекта к изменениям во внутренней и внешней среде.

Следует также отметить, что сложная система налогообложения и достаточное количество спорных арбитражных дел по налоговым вопросам на фоне значительных административных, финансовых и уголовных санкций за нарушение налогового законодательства определяют потребность в системе внутреннего контроля, которая способствовала бы минимизации налоговых рисков.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]: часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. История экономических учений (современный этап) [Текст] : учеб. / [под общ. ред. А.Г. Худокормова]. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 733 с.
3. Калинин Р.В. Институциональный подход к формированию системы внутреннего налогового контроля [Текст] / Р.В. Калинин, Н.Н. Макарова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №4. – С. 67-68.
4. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии : в 2 т. / К. Маркс. Т. 2, кн. 2 : Процесс обращения капитала. – М. : Политиздат, 1988. – 654 с.
5. Налогообложение: планирование, анализ, контроль [Текст] : учеб. пособие / [под ред. Л.Е. Голицевой]. – М. : КНОРУС, 2009. – 272 с.
6. Олейник А.Н. Институциональная экономика [Текст] / А.Н. Олейник. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 416 с.

Ключевые слова

Внутренний налоговый контроль; институциональный подход; институционализация; трансакционные издержки; стратегическое управление; договорная политика; налогообложение; мониторинг; прогноз; планирование; налоговые обязательства; налоговая стратегия.

Чусов Иван Андреевич

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в условиях высокой степени неопределенности и нестабильности налогового законодательства эффективное управление экономическим субъектом определяется большим объемом контролируемых процессов. В результате внутренний налоговый контроль приобретает важное значение на всех уровнях управления.

В статье освещены основные аспекты, связанные с современным состоянием экономики и налогового законодательства. Также рассмотрено формирование налоговой стратегии, обусловленное требованиями внешней институциональной среды:

- налоговой политикой государства;
- социальными взаимодействиями;
- конфликтами и сотрудничеством.

Результатом формирования налоговой стратегии, по мнению автора, должен стать налоговый план, направленный на достижение стратегических целей экономического субъекта, в первую очередь, на снижение институциональной нормы – налогового бремени для экономических субъектов.

Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Тушева О.А., к.э.н., доцент кафедры экономики, бухгалтерского учета и аудита АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»; Волгоградский кооперативный институт (филиал)