

1.2. ВНУТРЕННИЙ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ И АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Чусов И.А., к.э.н., доцент кафедры экономики, бухгалтерского учета и аудита Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», Волгоградский кооперативный институт (филиал);
Табакон А.Н., к.т.н., доцент кафедры налогообложения и аудита, Волгоградский филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Рассмотрены подходы к организации системы внутреннего налогового контроля, проведению анализа деятельности предприятия в процессе управления налоговыми рисками, оценке финансово-хозяйственной деятельности и включения предприятия в план проведения выездных налоговых проверок. Приведены обстоятельства, анализ которых позволяет доказывать налоговым органам факт получения предприятием необоснованной налоговой выгоды. Рассмотрены методы оценки финансово-хозяйственной деятельности взаимозависимых лиц при проведении внутреннего налогового контроля и управлении налоговыми рисками взаимозависимых лиц в условиях применения трансфертного ценообразования.

Предприятие можно рассматривать как обособленную единицу экономической системы, которая в процессе целенаправленной деятельности обеспечивает удовлетворения спроса, располагает правом самостоятельно принимать решения. Реализация целей возможна только при успешности финансовой деятельности и обеспечения возможности существования предприятия условиях существующей организации экономики и государства, определяющие через существующие институты правила осуществления взаимодействия между отдельными хозяйствующими субъектами и государственными органами, степень их изменчивость и степень самостоятельности в принятии решений. Определяющую роль в отношениях между государством и хозяйствующими субъектами имеет взаимодействие по поводу уплаты налогов и других обязательных платежей. Налоги во многом определяют экономические отношения при взаимодействии предприятий и, являясь одним из мощных инструментов государственного регулирования экономики, оказывают существенное влияние на процесс принятия стратегических и тактических решений.

Взаимодействие между участниками налоговых отношений в процессе установления, исчисления, уплаты, контроля и взимания налоговых платежей регулирует налоговое законодательство, отличительной особенностью которого является нестабильность и сложность трактовок предписываемых законодательством норм и правил. Сложность и нестабильность налогового законодательства и налоговой системы приводит к неопределенности информации и результатов принимаемых решений, возможности появления претензий со стороны налоговых органов по правильности исчисления и уплате обязательных платежей и привлечения пред-

приятия и лиц, ответственных за уплату налогов, к ответственности [5].

Обязательные платежи в бюджетную систему государства, возникающие в связи с установлением налоговыми органами в процессе налогового контроля фактов получения предприятием необоснованной налоговой выгоды, определяют величину налоговых рисков. Налоговые риски могут усиливать, а в ряде случаев стать главной причиной наступления неблагоприятных событий, входящих в другие группы рисков, в частности, коммерческих и инвестиционных. При этом суммарный уровень потерь может стать катастрофическим, привести к полной остановке и ликвидации предприятия. т.е. разрушить его налоговую и экономическую безопасность. Указанные обстоятельства определяют потребность в контроле и аналитическом обеспечении управлении налоговыми рисками. Управление налоговыми рисками обеспечивает налоговую безопасность и охватывает мероприятия, связанные с организацией внутреннего налогового контроля и планирования налоговых платежей. Одним из основных вопросов при построении системы внутреннего налогового контроля и планирования является выбор приемлемого уровня налоговых рисков.

Приемлемый уровень налоговых рисков определяется состоянием экономики, зрелостью налогового законодательства и эффективностью налогового администрирования, и может быть определен на основе анализа суммы затрат на обеспечение налоговой безопасности и прямого ущерба, наносимого предприятию при наступлении событий, связанных с налоговыми рисками [3]. Приемлемыми могут считаться налоговые риски, при которых достигается компромисс между затратами на их устранение и вызванными ими потерями.

Определение приемлемых уровней налоговых рисков позволяет рассматривать управление налоговыми рисками как процесс воздействия на финансовое состояние предприятия с целью удержания его параметров в пределах нормативных значений. При этом соответствие или отклонение фактических значений параметров от их нормативных величин можно оценить на основании информации, формируемой в бухгалтерском и налоговом учете.

Налоговый учет как информационная система, которая обеспечивает непрерывное документальное отражение и систематизацию фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, формирует совокупность показателей, прямо или косвенно влияющих на налоговые базы и суммы налогов, и является одним из важнейших элементов управления налоговыми рисками. Организация налогового учета зависит от размера, вида деятельности, условий налогообложения, договорных отношений, объема документооборота, применяемых программных продуктов налогоплательщика, и при этом должна обеспечивать сохранность налоговой тайны, предусматривать технические и организационные мероприятия по обеспечению информационной безопасности. Правила и приемы ведения бухгалтерского и налогового учета, выбранные из допускаемых законодательством способы отражения в учете доходов и расходов, амортизационных отчислений, стоимости сырья и материалов при их списании в производство, резервов и подготовки отчетности, должны быть закреплены в учетной политике.

Сложной проблемой при организации налогового учета является классификация фактов хозяйственной дея-

тельности при их систематизации в учетных регистрах, отнесение их к формирующим налоговую базу для данного налога или нет. Проблема неопределенности признания фактов хозяйственной деятельности как налогооблагаемых и учитываемых при исчислении налоговой базы в большинстве случаев проявляется в форме неоднозначности или неточности вызванных противоречивостью толкования правил, содержащихся в законодательных актах. Например, важнейшей составляющей при формировании налоговой базы по налогу на прибыль и прибыли до налогообложения являются расходы. Признание затрат в качестве расходов, учитываемых при формировании налоговой базы по налогу на прибыль, основывается на оценке условий, установленных Налоговым кодексом РФ (НК РФ), и должно соответствовать критериям экономической целесообразности, обоснованности и документального подтверждения. Однако установленные нормы не позволяют однозначно определить механизм подтверждения затрат и отнесения их к расходам, поскольку понятие оправданности затрат не дано ни в одном законодательном акте.

Немаловажным является устранение возможности совершения работниками технических ошибок. Ошибки могут совершать как работники, выполняющие рутинные операции по регистрации данных в регистрах аналитического и синтетического учета, так и сотрудники, в компетенцию которых входит принятие решений по отражению в учете нетривиальных фактов хозяйственной жизни и контроль правильности расчетов. Причинами ошибок могут быть недостаточное понимание норм и несвоевременное изучение изменений налогового законодательства, неправильные расчеты, отсутствие или неправильное оформление первичных документов. Различные виды ошибок могут стать причиной занижения налоговой базы, получения необоснованной налоговой выгоды и совершения налогового правонарушения. Повышение надежности функционирования налогового учета достигается за счет внедрения системы внутреннего налогового контроля.

Система внутреннего налогового контроля должна обеспечить на этапах предварительного, текущего и последующего контроля:

- анализ организационных и методических принципов построения налогового учета;
- оценку системности ведения бухгалтерского и налогового учета;
- соблюдение норм налогового законодательства при оформлении сделок и отражении хозяйственных операций;
- применение налоговых ставок и льгот, правильность исчисления налоговых баз и составления налоговой отчетности;
- своевременность уплаты налогов.

Организация работ может включать в себя процедуры принятия решений по исчислению налогов, регламент принятия решений при отражении в регистрах налогового учета хозяйственных операций, предусматривающий, в частности, ограничения по изменению ранее принятых решений и принятию решений по новым фактам хозяйственной жизни и т.п.

При проведении предварительного, текущего и последующего контроля могут применяться различные формы и методы:

- проведение проверок, ревизий;
- методы документального контроля;
- информативные методы;
- методы фактического контроля;
- расчетно-аналитические методы.

Перечень и объем организационных мероприятий и используемых методов определяется уровнем средств, инвестируемых в разработку системы внутреннего налогового контроля, исходя из предельных уровней налоговых рисков.

На предприятии может быть создано подразделение или выделен сотрудник, в обязанность которых включают разработку мероприятий налогового планирования и налогового контроля. Внутренний налоговый контроль может проводиться также с привлечением сотрудников юридических, консалтинговых или аудиторских организаций.

При привлечении аудиторской организации для проведения правильности исчисления и уплаты налогов следует учитывать, что налоговый аудит – это выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания. Целью проведения налогового аудита является рассмотрение бухгалтерских и налоговых отчетов и выражение аудиторской организацией мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах норм, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты предприятием налогов и платежей в внебюджетные фонды. В договоре на выполнение задания по проведению налогового аудита необходимо четко обозначить вопросы, по которым должно быть выражено мнение аудиторской организации. При этом вопросы должны быть сформулированы таким образом, чтобы ответ на них не мог иметь двойного толкования.

При выборе варианта системы внутреннего контроля предприятия использовать следующие подходы [4]. Первый подход предполагает отказ от контроля ряда операций и создания упрощенного варианта системы внутреннего контроля, что позволяет снизить затраты по сравнению с системой, предусматривающей непрерывный контроль достоверности отражения хозяйственных операций в учете и высокие требования к качеству бухгалтерской и налоговой отчетности. Этот подход применим в случае, когда потери от возможных санкций со стороны налоговых органов меньше затрат на создание сложной системы контроля, и низка вероятность привлечения руководителей к уголовной ответственности. Применение второго подхода связано с налоговыми рисками, когда их уровень превышает сумму, по которой правонарушение квалифицируется как уголовное преступление, что характерно для крупных предприятий с большими оборотами, реализацией и получаемой прибылью. Этот подход требует больших затрат на разработку системы внутреннего налогового контроля. В качестве альтернативы, обеспечивающей оптимальный для предприятия уровень затрат на проведение внутреннего налогового контроля и достижение приемлемых налоговых рисков, служат варианты, предусматривающие разные комбинации приведенных выше подходов.

Анализ вероятности проведения мероприятий налогового контроля, и прежде всего выездной налоговой проверки, а также оценка возможности доказательства в ходе досудебного и судебного урегулирования налогового спора факта получения необоснованной налоговой выгоды и связанными с этим санкциями является неотъемлемой частью методов внутреннего налогового контроля. В процессе выполнения аналитических процедур могут применяться различные методы:

- методы оценки подлинности, достоверности и доброкачественности документов;

- методы правового анализа информации;
- методы фактического контроля;
- методы анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Существующий в настоящее время в Российской Федерации подход налоговых органов к планированию выездных налоговых проверок позволяет на основе анализа хозяйственной и финансовой деятельности оценить, насколько вероятно включение его в планы проведения выездных налоговых проверок и возможность наступления неблагоприятных событий [1]. Возможность избежать предприятием неблагоприятных событий основывается на стремлении налоговых органов стимулировать налогоплательщиков к добровольному отказу от инструментов минимизации налогов, основанных на формальном, бумажно-юридическом подходе. С этой целью рекомендуется проводить анализ финансово-хозяйственной деятельности на основании общедоступных критериев, отражающих предельные уровни, при превышении которых налогоплательщик попадает в зону высоких налоговых рисков.

Общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков являются следующие показатели:

- налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли;
- убытки на протяжении нескольких налоговых периодов;
- значительные суммы налоговых вычетов за определенный период;
- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ;
- неоднократное приближение к предельному значению величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы;
- отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;
- построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;
- неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения;
- значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

Предполагается, что предприятия, деятельность которых соответствует установленным критериям, не используют налоговые схемы, основаны на недобросовестном использовании недостатков налогового и гражданского права для уклонения от уплаты налогов.

В рамках анализа финансового состояния предприятия необходимо оценивать уровень налоговой нагрузки, контролировать величину убытков, расходов, уровень зарплаты на одного работника, в обязательном порядке представлять пояснения на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей отчетности. Однако при оценке результатов анализа финансово-хозяйственной деятельности нужно учитывать, что выбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок основыва-

ется также на анализе информации, поступающей в процессе выполнения возложенных на налоговые органы функций. Налоговые органы могут получать информацию в соответствии с действующим законодательством или на основании соглашений по обмену информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления, а также иную информацию, в том числе общедоступную. К факторам, вызывающим налоговые риски, можно отнести несвоевременное и неполное выполнение договорных условий по поставкам или оплате со стороны клиентов или поставщиков, возможность применения контрагентами предприятия противозаконных способов налоговой оптимизации, неправильное оформление договорных отношений, мероприятия налогового планирования.

Поэтому оценка финансово-хозяйственной деятельности должна дополняться оценкой возможности включения налоговыми органами предприятия в зону повышенного риска и в план проведения выездных налоговых проверок. Данный анализ предполагает оценку признаков, на основании которых налоговые органы могут доказать факт получения предприятием необоснованной налоговой выгоды.

Факт получения необоснованной налоговой выгоды устанавливается в ходе проведения судебного разбирательства конкретного налогового спора на основании оценки соблюдения законодательных норм. Накопление и последующее обобщение судебной практики приводит к возникновению типовых подходов к разрешению судебных споров, поэтому оценку признаков получения необоснованной налоговой выгоды следует проводить с учетом механизма принятия решений, сформировавшегося в судебной системе в процессе рассмотрения налоговых споров. Механизмы принятия решений судами, как правило, основываются на выявлении наиболее типовых подходов, которые закрепляются в виде судебных доктрин. В настоящее время при рассмотрении судебных споров, связанных с уплатой налогов, используется ряд судебных доктрин, таких как существо над формой, экономическая целесообразность, деловой цели должная осмотрительность, и др.

Суть доктрины «деловая цель» состоит в том, что сделка, дающая определенные налоговые преимущества для ее сторон, может быть признана недействительной, если не имеет деловой цели. При этом в целях предупреждения уклонения от уплаты налогов налоговая экономия не признается деловой целью сделки, если налоговый орган продемонстрирует, что хозяйственные операции, предпринимаемые сторонами, не обусловлены разумными экономическими целями, такими как рационализация коммерческой деятельности, приближение производств к рынку сырья или рабочей силы.

Доктрина «экономическая целесообразность» – это одна из самых неоднозначных судебных доктрин. Налоговые органы и налогоплательщики применяют большое количество способов, чтобы доказать экономическую нецелесообразность той или иной хозяйственной операции налогоплательщика, и в свою очередь налогоплательщики, чтобы доказать обратное.

Доктрина «должная осмотрительность» заключается в том, что налогоплательщик должен проявить разумную осмотрительность при выборе контрагента, установить его правоспособность, полномочия лиц, которые действуют от его имени, а также поинтересоваться его доб-

росовестностью с точки зрения уплаты налогов. Предполагается, что если предприятие не проявит разумной осмотрительности, а контрагент окажется недобросовестным налогоплательщиком, который не исполняет свои обязательства перед бюджетом, предприятие могут лишить налоговых выгод (расходы по налогу на прибыль, возмещение налога на добавленную стоимость, НДС), которые она получила от взаимоотношений с этим контрагентом. Для доказательства факта получения предприятием необоснованной налоговой выгоды, налоговые органы должны доказать, что либо предприятие действовало без должной осмотрительности, т.е. ему должно было быть известно о том, что контрагент не платит налоги, либо предприятие или его аффилированное лицо совершают операции преимущественно с контрагентами, которые не платят налоги.

В процессе анализа заключаемых договоров особое внимание следует оценивать условиям налогообложения хозяйственной операции, обоснованности и экономической целесообразности хозяйственных операций, а также проявлять должную осмотрительность на основании признаков, сформулированных в рамках критерия, свидетельствующего о ведении финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Процедуру заключения договора следует рассматривать как один из основных этапов налогового планирования, на котором необходимо учесть все условия, оказывающие влияние на налогообложение планируемой хозяйственной операции, поскольку опровержение добросовестности предприятия предполагает оценку заключенных им сделок. В процессе заключения договоров особое внимание следует обращать на обоснованность и экономическую целесообразность хозяйственных операций, проявлять должную осмотрительность.

На практике при налоговом планировании используют различные способы координации деятельности предприятий и создания их интегрированных корпоративных групп. Основной причиной возникновения и существования интегрированных корпоративных групп предприятий, в которых широко используют механизмы координации деятельности, является достижение наиболее эффективного распределения расходов между хозяйствующими субъектами, входящими в состав структуры. В рамках координации деятельности с помощью системы трансфертного ценообразования возможно также перераспределение обязательств по уплате налоговых платежей и налоговых рисков между различными участниками корпоративной группы.

В процессе реализации мероприятий налогового планирования применяют различные схемы минимизации налоговых платежей, способы перераспределения налоговых рисков и защиты от налоговых рисков, иерархической структуры, выстроенной по уровню налоговых рисков, в том числе с участием фирм-однодневок, использованием низконалоговых юрисдикций и специальных режимов налогообложения, применение в расчетах вексельного обращения, схем кредитования и тонкой капитализации и т.п. При этом трансфертное ценообразование между взаимозависимыми лицами используется в качестве инструмента налогового планирования, позволяющего за счет уменьшения налоговых обязательств и получить конкурентное преимущество [2]. При применении подобных схем осуществляется только документальное оформление движения товаров при отсутствии реальных действий, по

цепочке аффилированных предприятию лиц. В результате чего происходит перенос налоговой базы на предприятия, имеющие налоговые льготы, применяющие специальные налоговые режимы, находящиеся в оффшорах или не исполняющие свои налоговые обязательства.

Действующее время налоговое законодательство, основанное на общепринятых принципах налогообложения, не предусматривает идентификацию, обязательную государственную регистрацию и постановку на налоговый учет интегрированных корпоративных групп взаимозависимых лиц в качестве самостоятельных налогоплательщиков. Например, в настоящее время в российском законодательстве отсутствует определение понятий «холдинг», «корпорация» или иных видов корпоративных структур, позволяющих идентифицировать их в качестве самостоятельных налогоплательщиков. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования зависит от уровня развития институтов, создающих базу для борьбы с уходом от уплаты налогов взаимозависимыми предприятиями. В связи с этим первостепенное значение для налогообложения предприятий применяющих трансфертное ценообразование имеет эффективность их налогового администрирования, обоснованность правил и критериев, на основании можно установить взаимосвязанность сторон, идентифицировать корпоративную группу, оценить искажения цен и производить их переоценку.

К доктринам, положенным в основу налогового контроля использования трансфертного ценообразования для получения необоснованной налоговой выгоды, относятся:

- доктрина «сделка по шагам»;
- доктрина «фактического места деятельности»;
- доктрина «одной руки»;
- доктрина «вытянутой руки».

Доктрина «вытянутой руки» означает, что обычные налоговые режимы для сделок предприятия, установленные законодательством, применимы в сделках между предприятиями, действующими как самостоятельные экономические агенты в своем интересе, а не в интересах холдинга, в который они входят. Если сделка заключена по рыночным ценам между предприятиями, осуществляющими самостоятельную предпринимательскую деятельность, то неблагоприятных налоговых последствий не возникает. Если же сделка заключена между взаимозависимыми предприятиями, и основной целью сделки служит налоговая экономия путем переноса налоговой базы на льготные предприятия, входящие в один холдинг, то у налоговых органов возникает право на контроль рыночных цен. Данная доктрина серьезно увеличивает налоговые риски для предприятий, которые создают трансфертные цепочки из торгующих и закупочных дочерних предприятий. При этом часто дочерние предприятия, как правило, торговые дома, предназначены для защиты основного предприятия от налоговых рисков.

Доктрина «одной руки» позволяет оценить с точки зрения налогового законодательства экономическую деятельность предприятия в целом, вне зависимости от того, через какие номинальные юридические лица она осуществляется. Если будут установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды, то налоговые органы могут предъявить претензии, минуя посредников напрямую организатору схемы.

Согласно доктрине «фактического места деятельности» к предприятию применяют правила налогообложения, которые действуют в месте фактического осуществления его хозяйственной деятельности. Доктрина направлена на пресечение недобросовестного использования налоговых льгот, когда предприятия формально регистрировались на территории оффшоров в внутри страны.

Доктрина «сделка по шагам» направлена на противодействие злоупотреблениям со стороны предприятия правами, предоставляемыми гражданским и налоговым законодательством, с целью минимизации налогов путем осуществления ряда взаимосвязанных операций. Проводимые операции в отдельности формально соответствуют законодательству, но основной целью в совокупности при их проведении является занижение сумм налоговых платежей. Данная доктрина перекликается с доктриной «существо над формой», цель которой выявления сущности отношений, сложившихся между предприятиями. Доктрина «сделка по шагам» позволяет анализировать взаимосвязанные сделки предприятия, выявлять деловую цель как каждой операции в отдельности, так и группы взаимосвязанных операций и обосновывать вывод обоснованности полученной налоговой выгоды.

В процессе налогового планирования и управления налоговыми рисками необходимо учитывать возможность налоговых санкций в результате установления факта взаимозависимости предприятий и корректировок применяемых в межфирменных отношениях цен на товары, работы услуги. Уровень доначислений зависит от уровня взаимозависимости межфирменных операций и степени риска обнаружения злоупотребления трансфертным ценообразованием.

В РФ налоговое регулирование вопросов трансфертного ценообразования находится на этапе своего формирования. Нормы, радикально реформировавшие регулирование трансфертного ценообразования, приняты только 2011 г. В результате изменений, внесенных в налоговое законодательство, расширен список оснований взаимозависимости с 3 до 11 пунктов, отменен 20%-ный предел, в соответствии с которым цена между взаимозависимыми компаниями признавалась не соответствующей рыночной; введены понятие контролируемой сделки, обязанность декларирования сделок с взаимозависимыми лицами, возможность заключения предварительного соглашения о ценообразовании, нормы, применения штрафных санкций, и новая форма проведения налогового контроля (контроль в связи с совершенствованием сделок между взаимозависимыми лицами).

Основные функции налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами осуществляются Федеральной налоговой службой РФ (ФНС РФ) на основе:

- уведомления налогоплательщика;
- территориального налогового органа;
- проводящего налоговые проверки;
- выявления в результате проведения ФНС РФ повторной выездной налоговой проверки контролируемых сделок.

В настоящее время отсутствует практика рассмотрения дел по вопросам определения цен, а также критерии, на основании которых будут отбирать налогоплательщиков для проведения проверок на предмет контроля трансфертного ценообразования. Поэтому хозяйствующие субъекты, связанные трансфертным ценообразованием, находятся в условиях полной неопределенности.

Изменения налогового регулирования трансфертного ценообразования, а также спорные моменты, имеющими место из-за различных толкований новых положений Налогового кодекса РФ, существенно повышает налоговые риски хозяйствующих субъектов. К наиболее важным рискам можно отнести:

- риск признания сделки контролируемой;
- риск инициирования налоговой проверки налогоплательщика на предмет трансфертного ценообразования;
- риск оспаривания выбранного метода, источников информации, механизма исследования рыночного уровня рентабельности;
- риск перекалфикации сделок;
- риск доначисления налогов и привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

Все вышеперечисленное требует от налогоплательщика разработки подходов к оценке налоговых рисков, связанных с трансфертным ценообразованием. Формирование показателей, позволяющих классифицировать зоны риска, оценивать уровень вероятности использования трансфертного ценообразования для минимизации налоговых платежей, позволяет повысить эффективность деятельности как хозяйствующих субъектов, за счет снижения величины налоговых рисков, так и налоговых органов. Наличие эффективных способов оценки вероятности совершения налогоплательщиками налоговых правонарушений на основе анализа финансово-хозяйственной деятельности, позволяют снизить сроки проведения налоговых проверок и при этом выявить наиболее существенные нарушения норм законодательства.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности при идентификации рисков трансфертного ценообразования может включать оценку сумм исчисленных и уплаченных сумм налоговых платежей, анализ формирования налоговой базы, финансовых результатов и рентабельности по данным налоговой и бухгалтерской отчетности.

К критериям риска трансфертного ценообразования, можно также отнести:

- высокую долю обязательств налогоплательщика перед небольшим числом кредиторов (поставщиков);
- высокую долю дебиторской задолженности небольшого числа покупателей;
- низкую эффективность использования заемного капитала;
- значительные отклонения налоговой базы и финансовых результатов как между предприятиями внутри корпоративной группы, так и в целом по группе;
- крупные кредиты (займы) и существенное отклонение процентов по ним от сопоставимых условий кредитования, высокие суммы страховых премий.

К мероприятиям, связанным с налоговым регулированием ценообразования и позволяющим налогоплательщику снизить риск, можно отнести:

- анализ взаимодействия предприятий, входящих в состав интегрированной корпоративной группы;
- анализ договорных отношений и выявление контролируемых сделок, оценку перечня взаимозависимых лиц и потенциально контролируемых контрагентов;
- анализ политики ценообразования и оценку методов подтверждения цен в сделках между взаимозависимыми лицами рыночным ценам;
- функциональный анализ и оценку проектов документов, необходимых для представления в налоговые органы.

Функциональный анализ представляет собой совокупность методов анализа и структурирования данных об активах, финансово-хозяйственной деятельности и принимаемых рисках хозяйствующих субъектов,

участующих во внутригрупповых сделках. Функциональный анализ включает оценку:

- договорных отношений;
- товаров (работ, услуг); функций, выполняемые сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота;
- условий договоров и экономические условия деятельности сторон сделки, оказывающих влияние на цены;
- цель и стратегии сторон сделки.

Результаты функционального анализа и оценка факторов, которые оказывают существенное влияние на условия сделок между независимыми лицами, служат критериями при оценке сопоставимости и корректировки условий сделок.

Одним из способов снижения налоговых рисков является заключение соглашения о ценообразовании, предусмотренного главой 14.6 НК РФ. В то же время наличие контролируемых сделок не является обязательным условием заключению соглашения о ценообразовании. Целесообразность заключения соглашения может быть установлена на основе анализа затрат, по подготовке и заключению соглашения, оценки точности и достоверности методики определения цен для целей налогообложения, оценки риска, связанного с вероятностью корректировки цен. Во многих случаях налогоплательщику для минимизации либо устранения налоговых рисков достаточно подготовить стандартный пакет документации.

Таким образом, применение концепции приемлемого риска позволяет создавать оптимальную структуру внутреннего налогового контроля и аналитического обеспечения управления налоговыми рисками предприятия, обеспечивающих получения максимально возможного уровня защиты при заданном уровне затрат. Информационной базой для проведения аналитических процедур и подготовки информации для принятия управленческих решений служат системы бухгалтерского и налогового учета предприятия. Система внутреннего налогового контроля обеспечивает повышение достоверности подготовки информации, бухгалтерской и налоговой отчетности, повышению эффективности применения аналитических процедур в процессе налогового планирования и снижения налоговых рисков. Анализ финансово-хозяйственной деятельности с использованием общедоступных критериев, а также анализ признаков получения предприятия необоснованной налоговой выгоды позволяет оценить возможность отнесения предприятия к проблемным и включения его в план проведения выездных налоговых проверок, оценить вероятность доказательства налоговыми органами факта получения предприятием необоснованной налоговой выгоды и уровень налоговых рисков. Аналитические методы оценки финансово-хозяйственной деятельности взаимозависимых лиц позволяют снизить уровень налоговых рисков при применении трансфертного ценообразования, повысить эффективность внутреннего налогового контроля и управления налоговыми рисками деятельности хозяйствующих субъектов, достигнуть оптимального уровня взаимовыгодных отношений между добросовестными налогоплательщиками и налоговыми органами.

Табаков Алексей Николаевич

Чусов Иван Андреевич

Литература

1. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] : приказ Федеральной налоговой службы РФ от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования. Сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран [Текст] / К.А. Непесов. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 304 с.
3. Соложенцев Е.Д. Сценарное логико-вероятностное управление риском в бизнесе и технике [Текст] / Е.Д. Соложенцев. – СПб. : Бизнес-пресса, 2004. – 432 с.
4. Табаков А.Н. Методы и критерии оценки налоговых рисков предприятия [Текст] / Алексей Николаевич Табаков // Науч. вестн. Волгоградской академии госуд. службы ; Сер. Экономика. – 2010. – Вып. 1 ; №3. – С. 41-44.
5. Чусов И.А. Внутренний налоговый контроль экономического субъекта: институциональный аспект [Текст] / Чусов Иван Андреевич // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 5. С. 46-49.

Ключевые слова

Внутренний налоговый контроль; налоговый учет; бухгалтерский учет; налоговые риски; приемлемый уровень налоговых рисков; анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика; взаимозависимые лица; трансфертное ценообразование; налоговый контроль трансфертного ценообразования.

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что взаимодействие между участниками налоговых отношений в процессе установления, исчисления, уплаты, контроля и взимания налоговых платежей регулирует налоговое законодательство, отличительной особенностью которого является нестабильность и сложность трактовок предписываемых законодательством норм и правил. В результате внутренний налоговый контроль приобретает важное значение на всех уровнях управления экономическим субъектом, что позволяет существенно снизить налоговые риски.

В статье освещены основные аспекты, связанные с современным состоянием экономики и налогового законодательства. Приведены обстоятельства, анализ которых позволяет доказывать налоговым органам факт получения предприятием необоснованной налоговой выгоды. Авторами рассмотрены методы оценки финансово-хозяйственной деятельности взаимозависимых лиц при проведении внутреннего налогового контроля и управлении налоговыми рисками взаимозависимых лиц в условиях применения трансфертного ценообразования.

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

Глинская О.С., д.э.н., доцент, зав. кафедрой экономики, бухгалтерского учета и аудита, АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» Волгоградский кооперативный институт (филиал)

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)