

*Лупкиова Елена Владимировна,
канд. экон. наук, доцент
доцент кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита
Тюменского государственного университета
Россия, г. Тюмень
E-mail: Lupikova@yandex.ru*

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ В УПРАВЛЕНИИ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ

Внутренний контроль фактов хозяйственной жизни должен снижать риски ведения предпринимательской деятельности. Налоговые риски являются самыми значимыми для организаций и могут быть сведены до приемлемого уровня путем грамотной политики руководства. Управление рисками – относительно новое явление для российских компаний. В статье рассмотрены методические основы организации внутреннего контроля как элемента экономической безопасности организации и управления налоговыми рисками.

Ключевые слова: внутренний контроль, налоговые риски, факты хозяйственной жизни, профессиональное суждение

Введение

В соответствии со ст. 19 нового Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" каждый экономический субъект обязан осуществлять внутренний контроль фактов хозяйственной жизни, совершаемых в течение отчетного периода.

Объекты внутреннего контроля

Факты хозяйственной жизни – это сделки, события, операции, в результате которых происходит изменение объектов бухгалтерского учета, т.е. активов, обязательств, капитала, доходов или расходов (ст.3 ФЗ). Ответственность за организацию и эффективность системы внутреннего контроля несет руководитель организации. Таким образом, в процессе ведения предпринимательской деятельности необходимо контролировать:

- сделки – это выбор партнера, качество и полнота исполнения договора, своевременная оплата и т.п.;
- события – предотвращение мошенничества, сохранность собственности, исполнение законодательства, противопожарные, экологические и прочие мероприятия;
- операции – обеспечение бесперебойного и эффективного осуществления основных процессов, т.е. снабжения, производства, сбыта.

Для целей налогообложения используется понятие «хозяйственные операции», однако определение в НК РФ не сформулировано.

Ст. 38 НК РФ вводит понятие объекта налогообложения – это реализация товаров (работ,

услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Понятие «хозяйственная операция» может быть отнесено к «иным обстоятельствам», которые приводят к возникновению обязанности по уплате налога. Очевидно, что понятие «хозяйственная операция» в целях налогообложения значительно уже понятие «факты хозяйственной жизни», которые являются предметом внутреннего контроля. Это некая разновидность фактов хозяйственной жизни, влияющих на формирование налоговых показателей.

В соответствии с ПЗ-11/2013 "Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности", внутренний контроль представляет собой процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

- а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;

в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

Перечисленные выше задачи СВК выполняют не только внутренние предпринимательские функции, снижая риски ведения деятельности до приемлемого уровня, но и преследуют макроэкономические цели, в частности, противодействие легализации доходов, полученных преступным путем, снижение уровня теневой экономики, повышение прозрачности и социальной ответственности бизнеса.

Налоговые риски: особенности управления и контроля

Для российской практики наиболее значимыми рисками, влияющими на деятельность субъектов предпринимательской деятельности, традиционно являются налоговые риски.

Налоговые риски - это вероятность наступления неблагоприятных для организации последствий в результате:

- ошибок при ведении налогового учета, которые приводят к доначислению налогов и пеней;

- назначения выездной налоговой проверки, по результатам которой не только доначисляются налоги, но и взыскиваются штрафные санкции;

- приостановления операций по банковскому счету, что временно парализует деятельность компании.

Ф.Ф. Ханафеев справедливо определяет «налоговый риск» как сопутствующую осуществлению предпринимательской деятельности измеримую неопределенность наступления неблагоприятных материальных последствий для субъектов налоговых правоотношений вследствие нарушений законодательства о налогах и сборах [13, с.163].

Место налогового риска в системе материальных рисков хорошо представлено в монографии Г.Е. Каратаевой «Методология учета прибыли и управления налоговыми рисками», мы полностью согласимся с автором, что для управления налоговыми рисками наиболее эффективным является внутренний контроль, включающий в себя контроль соблюдения правил, процедур, технологии и законодательства» [9, с.168].

Кроме того, налоговые риски могут возникнуть в связи с вероятностью потерь, связанных с неблагоприятными изменениями налогового законодательства [12].

Налоговые риски приводят к неблагоприятным последствиям не только субъектов пред-

принимательской деятельности, но и государство, которое недополучает налоги, поступающие в доходную часть бюджета, а также несет дополнительные расходы по выявлению и привлечению правонарушителей к ответственности.

Современная концепция управления, связанная с повышением социальной ответственности бизнеса, распространением и признанием профессионального суждения в бухгалтерском учете, оказывает влияние и на концептуальные изменения налоговой системы в России. Так, возможность выбора способов налогового учета в учетной политике для целей налогообложения, является одним из примеров распространения профессионального суждения и в область налогообложения.

Кроме того, и арбитражная практика подтверждает возможность творческого подхода к решению налоговых задач. Так, например, неоднократно налогоплательщики доказывали экономическую эффективность установки аквариума в офисе, приобретения картин, цветов и т.п., ссылаясь на «обязанность работодателя обеспечить нормальные условия труда» или на «политику лояльности (привлечения) покупателей».

Таким образом, грамотная стратегия управления налоговыми рисками должна опираться не только на налоговое планирование, но и на эффективную систему внутреннего контроля.

В соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2012 г. 667 [3], правила внутреннего контроля являются документом, который:

- а) регламентирует организационные основы работы, направленной на противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, в организации;

- б) устанавливает обязанности и порядок действий должностных лиц и работников в целях осуществления внутреннего контроля;

- в) определяет сроки выполнения обязанностей в целях осуществления внутреннего контроля, а также лиц, ответственных за их реализацию.

Элементы системы внутреннего контроля, оказывающие влияние на снижение налоговых рисков, по нашему мнению, следует рассматривать в трех направлениях.

Во-первых, риски возникновения ошибок, приводящих к доплате налогов и пути их предупреждения и выявления напрямую связаны с налоговым планированием, разработкой учетной политики, организацией документооборо-

та, проведением инвентаризации, контролем исполнения должностных обязанностей.

Доначисление налогов возможно только по результатам камеральной и выездной налоговой проверки.

В соответствии со ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Вероятность выявления ошибок увеличивается, если ИФНС требует представить документы и пояснения. Такое право у налоговых органов возникает, если:

- налоговая декларация не представлена налогоплательщиком в налоговый орган в установленные сроки;

- выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля;

- представлена уточненная налоговая декларация (расчет), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом);

- в налоговой декларации (расчета) заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка;

- налогоплательщик использует налоговые льготы;

- в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость заявлено право на возмещение налога;

- налогоплательщик является участником договора инвестиционного товарищества, участником регионального инвестиционного проекта.

Для снижения рисков выявления ошибок, приводящих к доначислению налогов в результате камеральных проверок, необходимо сформировать внутренние регламенты, определяющие правила работы с документами:

- 1) приказ о формах первичных документов и образцы их заполнения;

- 2) приказ о праве подписи первичных документов с доведением образцов этих подписей до ответственных лиц;

- 3) порядок замещения лиц, имеющих право подписи, в случае их отсутствия и передачи полномочий при смене материально - ответственных лиц;

- 4) график документооборота;

- 5) положение об инвентаризации и регламент работы инвентаризационных комиссий;

- 6) введение в должностные инструкции работников обязанностей работы с документами;

- 7) установление системы мотивации для персонала за соблюдение установленных правил и качество представленных документов.

Важное значение имеет внутрифирменная система профессионального обучения и повышения квалификации, а также систематические проверки документов и работа над выявленными ошибками.

Во-вторых, риски выявления ошибок, приводящих к доначислению налога значительно возрастают при проведении выездных налоговых проверок. Так как выехать ко всем налогоплательщикам практически невозможно из-за их огромного количества, то налоговые органы отбирают кандидатов на основании информации об их деятельности и показателей, установленных в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [8].

Однако, налогоплательщик может самостоятельно оценить риски назначения выездной проверки и снизить их до приемлемого уровня. Общедоступными критериями, в соответствии с разделом 4 Концепции могут являться:

1. Налоговая нагрузка, среднемесячная заработная плата на одного работника и/или уровень рентабельности у данного налогоплательщика ниже среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности) субъекта РФ.

2. Отражение в бухгалтерской и/или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.

3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

5. Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, дающих право налогоплательщикам специальные налоговые режимы.

6. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредни-

ками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

7. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т.п.

8. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами).

9. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

При наличии одного из указанных оснований, руководителя экономического субъекта могут вызвать на собеседование в налоговый орган. В случае неявки или недостаточной доказательности представленных аргументов, вероятность выездной проверки увеличивается.

Основными направлениями внутреннего контроля в целях снижения рисков выездных налоговых проверок должны быть работа с контрагентами, содержанием и условиями договоров, подтверждением экономической обоснованности понесенных расходов.

Для снижения уровня безопасности контрагентов руководству необходимо разработать и утвердить следующие программы [3]:

1) Программа идентификации контрагентов, предусматривающая формирование досье на каждого, хранение и обновление данных (перечень такой информации установлен ст. 7 ФЗ № 115 [2]);

2) Программа мониторинга степени риска совершения клиентами операций в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма, с учетом рекомендаций Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ);

3) Программа выявления, документирования и приостановления операций (сделок), подлежащих обязательному контролю в соответствии со статьей 6 ФЗ № 115-ФЗ [2] по указанным в нем основаниям, в том числе подпадающих под критерии выявления и признаки необычных сделок, осуществление которых может быть направлено на легализацию (отмывание) доходов, полученных преступным путем, или финансирование терроризма;

4) Программа подготовки и обучения сотрудников организации в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полу-

ченных преступным путем, и финансированию терроризма;

5) Программа проверки соблюдения законодательство РФ;

6) Программа хранения информации и защиты от несанкционированных исправлений.

При составлении договоров и контроля за их исполнением важное значение для снижения налоговых рисков и экономической обоснованностью расходов будут иметь следующие мероприятия:

- согласование условий договоров с лицом, ответственным за ведение бухгалтерского и налогового учетов;

- технико-экономическое обоснование (расчеты), необходимые пояснения, подтверждающие экономическую обоснованность сделки;

- определение лиц, ответственных за качество и своевременность исполнения договора, полноту и своевременность оплаты;

- наличие утвержденных внутренних регламентов по труду, технике безопасности, нормальным условиям труда, экологические нормы, технологические карты с утвержденными нормативами расхода ресурсов, стратегии продвижения товаров, завоевания доли рынка, маркетинговая политика, стандарты качества, политика лояльности покупателей и продвижения продуктов и т.д.;

- системная работа с просроченной, сомнительной и безнадежной дебиторской задолженностью и др.

Третьим направлением работы с налоговыми рисками должны быть меры, направленные на недопущение приостановки операций по счетам в банке и прекращения электронных денежных переводов, поскольку это полностью парализует организацию и может привести к её ликвидации.

В соответствии со ст. 76 НК РФ решение о приостановлении операций налогоплательщика по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, направившим требование об уплате налога, пеней или штрафа в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией этого требования, а также:

1) в случае непредставления этим налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации - в течение трех лет со дня истечения срока, установленного НК РФ;

2) в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией установленной обязанности

по передаче налоговому органу квитанции о приеме требования о представлении документов, требования о представлении пояснений и (или) уведомления о вызове в налоговый орган - в течение 10 дней со дня истечения срока, установленного для передачи налогоплательщиком-организацией квитанции о приеме документов, направленных налоговым органом.

Очевидно, что для своевременного представления необходимых документов в ИФНС, должно быть хорошо организован архив, который позволит в ограниченные сроки подготовить документы и представить их в налоговый орган.

Своевременность подготовки и представления налоговой отчетности зависит не только от наличия внутренних регламентов, но и от их качественного исполнения. Однако, невозможно выполнить необходимые действия исполнителю, если они детально не прописаны в должностных инструкциях и положениях компании.

Задача системы внутреннего контроля обеспечить эффективное взаимодействие всех служб и подразделений, без излишней бюрократизации, но с достаточной надежностью принятия решений и контроля за их исполнением.

Список литературы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. (с изм.и доп.)
2. Федеральный закон «О противодействии легализации доходов, добытых преступным путем и финансирования терроризма» № 115-ФЗ от 7.08.2001 г. (с изм. и доп.)
3. Требования к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом (за исключением кредитных организаций), утверждены постановлением правительства российской федерации от 30 июня 2012 г. № 667
4. Правило (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (в ред. Постановлений правительства РФ от 19.11.2008 n 863, от 27.01.2011 n 30)
5. Правило (стандарт) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» (утв. Постановлением правительства РФ от 23.09.2002 n 696)
6. Информация Минфина РФ № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»
7. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (стандарты). Перевод на русский язык, версия от 12.08.2014 выполнен и публикуется некоммерческим партнерством «Институт внутренних аудиторов» (НП «ИВА»)// <http://www.iaa>
8. Приказ ФНС от 30 мая 2007 г. N ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок»
9. Каратаева, Г.Е. Методология учета прибыли и управления налоговыми рисками: Монография/Г.Е. Каратаева.- Йошкар-Ола: Изд-во МарГТУ, 2009.-258 с.
10. Лупикова Е.В. Налоговый учет. Учебное пособие. Тюмень, издательство ТюмГУ, 2016 г. (электр.)
11. Саттарова А.А. Налоговые риски в системе публичных и частных интересов // "Финансовое право", 2015, N 12, с 26-28
12. Филин С.А. Финансовый риск и его составляющие для обеспечения процесса оценки и эффективного управления финансовыми рисками при принятии финансовых управленческих решений // Финансы и кредит. 2002. N 3. С. 21 - 31; N 4. С. 9 - 23.
13. Ханафеев, Ф.Ф. Аналитическое обеспечение управления налоговым потенциалом региона: теория и методология: Монография/Ф.Ф. Ханафеев.-М.: Изд-во Проспект, 2008.-232 с.