

5. Вертакова Ю. В., Согачева О. В. Исследование социально-экономических и политических процессов: учеб. пособие. М.: КНОРУС, 2009. 336 с.
6. Вертакова Ю. В., Согачева О. В. Связи с общественностью: учеб. пособие / 2-е изд., перераб. и доп. Старый Оскол: ТНТ, 2012. 316 с.
7. Шальнова О. А. Формирование потребительской лояльности к специализированному магазину // Маркетинг. 2008. № 3 (100). С. 44—57.
8. Согачева О. В. Теория и практика коммуникационного менеджмента // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. 2013. № 3. С. 219—221.
9. Петрищева И. В. Интегральная оценка развития малых промышленных предприятий (на примере Курской области) // Вестник НГУ. Сер. Социально-экономические науки. 2009. Т. 9. № 4. С. 140—144.

## REFERENCES

1. Perepechaeva E. S., Simonenko E. S. Assessment and management of industrial competitiveness // News of the South-Western State University. 2012. № 5-2 (44). P. 298–306.
2. Vertakova Yu. V., Simonenko E. S. Problems of formation and development of methodology of indicative management: monograph. Kursk, 2009. 352 p.
3. Kopylov A. V., Ponomareva E. K. Theoretical foundations of the enterprise competitiveness: review of definitions // Business. Education. Law. Bulletin of the Volgograd Business Institute. 2010. № 3 (13). P. 109–114.
4. Solovieva N. A., Shovhalov Sh. A. Methodical evaluation of the competitiveness of the wholesale company // Business. Education. Law. Bulletin of the Volgograd Business Institute. 2010. № 2 (12). P. 91–94.
5. Vertakova Yu. V., Sogacheva O. V. Study of the socio-economic and political processes: textbook. M.: KNORUS, 2009. 336 p.
6. Vertakova Yu. V., Sogacheva O. V. PR: textbook / 2-nd edition, revised and amended. Stary Oskol: TNT, 2012. 316 p.
7. Shalnova O. A. Formation of consumer loyalty to a specialized store // Marketing. 2008. № 3 (100). P. 44–57.
8. Sogacheva O. V. Theory and practice of communication management // Humanities, socio-economic and the social sciences. 2013. № 3. P. 219–221.
9. Petrisheva I. V. Integral assessment of the development of small industrial enterprises (for example, Kursk region) // Bulletin of NSU. Series Socio-economic sciences. 2009. Vol. 9. № 4. P. 140–144.

УДК 336.2

ББК 65.261

**Tsepilova Elena Sergeevna,**

candidate of economics, assistant professor  
of the department project and program management  
of the International Institute of Public Administration  
and Management of the Russian Presidential Academy  
of National Economy and Public Administration,  
Moscow,  
working on the degree of the doctor of sciences  
at Rostov State Economic University,  
Rostov-on-Don,  
e-mail: elenatsepilova@mail.ru

**Цепилова Елена Сергеевна,**

канд. экон. наук, доцент  
кафедры управления проектами и программами  
Международного института  
государственной службы и управления  
Российской академии народного хозяйства  
и государственной службы при Президенте РФ,  
г. Москва,  
докторант Ростовского государственного  
экономического университета,  
г. Ростов-на-Дону,  
e-mail: elenatsepilova@mail.ru

## МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К РАЗРАБОТКЕ ВНУТРИФИРМЕННЫХ СТАНДАРТОВ КОНТРОЛЯ ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

## METHODOLOGICAL APPROACHES TO DEVELOPING OF INTERNAL COMPANY STANDARDS OF THE TAX LIABILITIES CONTROL

*В современных условиях одной из актуальных задач, от решения которых во многом зависит повышение эффективности деятельности хозяйствующих субъектов, является разработка методик проведения внутреннего налогового контроля. В статье раскрыты его субъект, объект, предмет, правовой статус, элементы системы, этапы построения, функции; предложена эффективная модель организации внутреннего контроля. Для организации эффективного внутреннего контроля крайне важно обеспечить его проведение методологически: все инструменты, сроки, документация, особенности выборки долж-*

*ны быть отражены во внутреннем регламентирующем документе — внутрифирменном стандарте, который позволит стандартизировать контрольные процессы по налоговой функции в хозяйствующих субъектах.*

*In the modern conditions, one of the urgent objectives, on which resolution the improvement of business entities effectiveness depends, is the development of the methodology of conducting internal tax control. The article reveals its subject, object, topic, legal status, system components, stages of construction, and functions; and proposes the effective model of*

*internal control. For arrangement of effective internal control it is essential to ensure its conduct methodologically: all the tools, terms, documentation, peculiarities of sampling should be reflected in the internal regulatory document — the internal-company standard that allows standardizing the control processes of the tax function at business entities.*

*Ключевые слова: налоговые обязательства, система контроля, элементы системы контроля, внутренний налоговый контроль, корпоративная налоговая служба, налогообложение хозяйствующего субъекта, оценка налоговых рисков, внутрифирменный стандарт, методика налогового контроля, модель организации контроля.*

*Keywords: tax liabilities, control system, tax control elements, internal tax control, corporate tax service, business entity taxation, estimation of tax risks, internal-company standard, method of tax control, tax control model.*

Одним из наиболее весомых факторов, определяющих экономические условия деятельности хозяйствующих субъектов, являются налоговые условия. Налоги, сборы и отчисления занимают значительную долю в их расходах и в зависимости от вида деятельности и применяемого режима налогообложения могут составлять существенную долю в цене продукции. Это определяет необходимость вычисления величины налогов и сборов в рамках решения практически любой экономической задачи: прогноза прибыли и рентабельности, расчета цены, экономической оценки инвестиций и т. д. Более того, практически ни одну экономическую задачу невозможно решить без умения вычислить сумму налогов [1, с. 196].

В настоящее время хозяйствующие субъекты, осуществляя одновременно несколько видов деятельности, исполь-

зуют различные налоговые режимы, совмещая специальные налоговые режимы и общий режим налогообложения. Поэтому в сложившихся условиях одной из актуальных задач, от решения которых во многом зависит повышение эффективности деятельности хозяйствующих субъектов, является разработка методика проведения внутреннего налогового контроля.

Основная причина необходимости контроля — неопределенность, являющаяся неотъемлемым элементом будущего и присущая любому управленческому решению, выполнение которого предполагается в будущем.

Раскрытие содержания внутреннего налогового контроля и характеристика его сущности невозможны без четкого формулирования его субъекта, объекта, предмета, правового статуса, элементов, этапов построения, функций.

Анализируя перечень субъектов налогового контроля, мы пришли к выводу, что многие авторы, включая законодателя (п. 1 ст. 82 «Общие положения о налоговом контроле» НК РФ), ограничиваются лишь «налоговыми органами либо прочими органами, либо прочими органами, обладающими полномочиями налоговых органов». Нами подчеркивается, что субъектом внутреннего налогового контроля является независимый от бухгалтерии контрольный орган хозяйствующего субъекта — корпоративная налоговая служба.

Объектом внутреннего налогового контроля являются бизнес-процессы внутри хозяйствующего субъекта, имеющие налоговые последствия.

Предметом внутреннего налогового контроля мы определяем налоговые обязательства хозяйствующего субъекта.

Правовой статус внутреннего налогового контроля законодательно не закреплен, но может быть регламентирован в соответствующем внутрифирменном стандарте.

Система внутреннего налогового контроля (СВНК) состоит из следующих элементов (табл.).

Таблица

**Элементы системы внутреннего налогового контроля**

Элементы системы	Содержание элементов системы
Средства и методы контроля	— приверженность единым принципам и этическим ценностям; — закрепление надзорных функций; — формирование структуры, распределение прав и ответственности; — приверженность принципам профессиональной компетентности; — повышение уровня подотчетности
Оценка рисков	— идентификация актуальных задач; — идентификация и анализ рисков; — оценка рисков несоблюдения требований налогового законодательства; — идентификация и анализ значительных изменений
Контрольные мероприятия	— выбор и совершенствование контрольных мероприятий; — выбор и совершенствование IT-решений в целях реализации мероприятий налогового контроля; — закрепление налоговой политики хозяйствующего субъекта и соответствующих регламентов
Информация и связь	— использование актуальной информации; — внутренняя коммуникация; — внешняя коммуникация
Мероприятия мониторинга	— осуществление одновременных или отдельных мероприятий оценки; — оценка недостатков системы и их устранение

Рассмотрим подробнее элементы модели СВНК.

Первый элемент — средства и методы контроля. Контрольная среда охватывает управленческие и руководящие полномочия, а также позицию, осведомленность и действия лиц, наделенных руководящими полномочиями, по отношению к системе внутреннего налогового контроля и ее важности для хозяйствующего субъекта. В процессе оценки проводится анализ компетентности сотрудников, участия собственника и его представителей в управлении компанией, компетентности и стиля работы руководства, организационной структуры, наделения сотрудников ответствен-

ностью и полномочиями, кадровой политики и практики. В концепции COSO [2] говорится, что качество внутреннего контроля в большей степени зависит от людей, занятых в этом процессе, чем от каких-либо правил, регламентов и отчетов. Поэтому руководству необходимо понимать, какой уровень компетентности нужен для выполнения работниками поставленных задач, и установить соответствующие квалификационные требования. Затем должна быть продумана кадровая политика: набор квалифицированных специалистов плюс меры по их мотивации и стимулированию позволят существенно уменьшить количество

ошибок. Компетентность и стиль работы руководства — это еще один фактор контрольной среды. Однако иногда сотрудники нарушают правила внутреннего контроля не по ошибке, а умышленно, поэтому честность работников — важнейший фактор эффективности СВНК. Значит, в организации нужно культивировать высокие этические и поведенческие стандарты. В первую очередь руководство может и должно влиять личным примером. Кроме того, можно принять и довести до всех сотрудников корпоративный кодекс поведения. В большинстве крупных российских компаний уже есть такой документ (в ОАО «Газпром нефть», ОАО «МТС», ОАО «ТГК-1» и др.).

Второй элемент модели СВНК — оценка рисков. Поскольку среда, в которой действует организация, постоянно меняется, возникают различные риски, которые нужно вовремя выявлять для того, чтобы предотвращать их последствия. Риски субъекта возникают в случаях изменений во внешней среде (риски, связанные с изменениями законодательства и т. п.), а также внутренней среде (обновление персонала, внедрение новых или изменения уже применяемых информационных систем, быстрый рост компании, появление новых технологий, новых подходов к ведению деятельности, новых товаров, услуг, реорганизация компании, расширение деятельности за рубежом и т. д.). Допустим, руководством поставлена задача сократить сроки возврата НДС по экспортным операциям с трех месяцев до двух. Но начальник отдела внутреннего налогового контроля понимает, что у организации недостаточно отлажен документооборот с поставщиками в части сроков и качества предоставляемых ими счетов-фактур, то есть существует риск невыполнения поставленной задачи. Соответственно одним из решений будет внесение соответствующих дополнений в договорную политику хозяйствующего субъекта в части введения зависимости сроков оплаты счетов поставщиков от сроков предоставления и качества сопровождающей поставку документации, в том числе счетов-фактур. Только тогда вероятность достижения поставленной цели существенно возрастает. Причем важны не только идентификация рисков, выделение наиболее критичных, но и разработка путей их минимизации и ежегодная их переоценка.

Третий элемент модели СВНК — методы контроля (контрольные мероприятия). Если говорить о методах контроля в широком смысле, то это все процедуры, которые позволяют убедиться, что распоряжения руководства выполняются. Анализу подвергается внутренняя нормативная документация, регламентирующая организацию документооборота, а также мероприятия, разработанные руководством предприятия и обеспечивающие, по мнению руководства, сохранность имущества и документов компании, получение надежной информации, необходимой для управления компанией, повышение эффективности производства, соблюдение требований законодательных актов и положений учетной политики. Конечно, выбор контрольной методики зависит от того, какие риски могут возникнуть на определенном участке. Например, в работе сотрудника налогового отдела (налогового департамента) существует риск принятия к налоговому учету по налогу на прибыль непринимаемых (ст. 270 НК РФ) или сверхлимитных расходов. Этот риск снижается благодаря контрольной процедуре — периодической сверке регистров налогового учета с шаблоном «Расходы, не принимаемые для целей налогообложения» и шаблоном «Нормируемые расходы». Еще один метод — внедрение специальных настроек бухгалтерских программ, которые позволяют снизить риск возникновения ошибок.

Но при работе с программами возникают риски утечки информации. Чтобы их избежать, нужно установить защиту от несанкционированного доступа, подготовить персонал к работе с программой и, главное (в отечественных реалиях), следить за ее своевременным обновлением.

Четвертый элемент модели называется «информация и коммуникация» (информация и связь). В настоящее время от хозяйствующих субъектов требуется более высокая прозрачность в отношении уплачиваемых налогов — так называемая налоговая прозрачность. В передовой зарубежной практике корпоративная налоговая служба должна иметь единый коммуникативный план [3, с. 248], отвечающий на следующие вопросы: с кем необходимо наладить обмен информацией, что обеим сторонам нужно друг от друга, как будет осуществляться обмен информацией, регулярность контактов. Данный план является внутренним документом корпоративной налоговой службы, на основе которого выстраивается система обмена информацией между службой и внутренними и внешними заинтересованными сторонами.

Пятый элемент — мероприятия мониторинга — процесс оценки эффективности функционирования системы внутреннего налогового контроля в течение определенного периода, включая способы контроля высших уровней управления за работой низших. Он включает оценку организации и функционирования средств контроля, осуществления необходимых корректирующих мероприятий, адаптированных под изменения условий, проверку выполнения требований всех внутренних документов компании и исполнения всех распоряжений руководства, а также наличия подтверждающей информации от третьих лиц. Это обязанность руководства постоянно наблюдать за тем, эффективно ли работает СВНК, и вносить изменения в нее в случае необходимости. Налоговое поле является перманентно изменяющимся. Можно даже сказать, что изменения — единственная неизменная вещь в мире налогов. Способность реагировать на непрерывно меняющиеся условия и успешно вести корпоративную налоговую службу через преобразования является залогом эффективности управления налогообложением.

Руководство компании несет ответственность за разработку, внедрение и эффективное функционирование системы внутреннего налогового контроля. При этом возможно его осуществление как специально созданной службой, действующей внутри компании, так и наделение функциями внутреннего контроля конкретных работников организации.

Наиболее эффективная модель организации внутреннего контроля может быть представлена одним из следующих способов (рис.).



Рис. Модель организации внутреннего (внутрихозяйственного) контроля [4, с. 235]

Построение системы внутреннего налогового контроля подразделяется на следующие этапы:

1. Налоговое планирование, которое заключается в использовании предоставляемых законом льгот и приемов сокращения налоговых обязательств. Мероприятия налогового планирования реализуются по трем основным направлениям: оперативное, текущее и стратегическое.

2. Формирование учетной политики для целей налогообложения, включающей в себя методологическую, методическую и организационно-техническую часть, с целью последующего эффективного функционирования системы налогового контроля.

3. Организация ведения налогового учета (аусорсинг или косорсинг силами бухгалтерии, создание отдельной структуры, привлечение специалиста(ов) по гражданско-правовому договору, организация системы документооборота).

4. Контроль исчисления налогов и формирования налоговой отчетности как один из ключевых результирующих показателей деятельности.

5. Контроль представления налоговой отчетности в налоговые органы как по срокам, так и по формату представления.

6. Оценка результатов деятельности системы внутреннего налогового контроля, в том числе поиск решений по оптимизации налоговых платежей. Критерии для оценки надежности и эффективности ее элементов рекомендуется основывать на принятых в мировой практике стандартах в области внутреннего налогового контроля, но учитывать специфику организации. Формируется фактическая схема организации системы внутреннего контроля компании с указанием существующих контрольных процедур, выявляются и оцениваются риски компании. Проводится оценка полученной информации о текущем состоянии системы внутреннего контроля на предмет соответствия ее элементов установленным критериям и разрабатываются рекомендации по повышению их надежности и эффективности.

Итоги проведенной работы отражаются в отчете по результатам оценки системы внутреннего контроля. Отчет содержит оценку степени надежности системы внутреннего контроля компании, описание выявленных недостатков структуры и функционирования системы внутреннего налогового контроля, конструктивные предложения по ее совершенствованию.

Построение системы внутреннего налогового контроля с использованием предложенной методики позволит хозяйствующим субъектам оптимизировать совокупность действий, направленных на регулирование величины и структуры налоговой базы, а также обеспечить своевременность расчетов с бюджетом.

В целях наиболее эффективного функционирования системы внутреннего налогового контроля предполагается, что этапы будут реализованы вместе. Однако, принимая во внимание то, что данная методика может быть использована на предприятиях как среднего, так и крупного бизнеса, ее этапы также можно трансформировать исходя из их потребностей и формы организации компании.

Например, в хозяйствующих субъектах, относящихся к крупному бизнесу, включая консолидированные группы налогоплательщиков, можно реализовать только этапы 4—6, так как предполагается, что предыдущие уже реализуются в других структурных подразделениях (департаментах, отделах).

При применении этой методики в хозяйствующих субъектах среднего бизнеса следует внедрять ее полностью, включая все этапы, что позволит экономить трудозатраты посредством концентрации всех необходимых процедур внутрен-

него налогового контроля в одном департаменте (отделе).

Использование предложенной методики позволит осуществить эффективную проверку правильности, полноты и своевременности исчисления налоговых обязательств путем установления контрольных процедур.

Система внутреннего налогового контроля выполняет четыре функции:

— информационную (полученная в ходе контрольных действий информация будет использована в дальнейшем для принятия новых управленческих решений по налогам);

— мобилизующую (изыскание различного рода резервов и для устранения недостатков, выявленных в ходе контроля, и для увеличения эффективности налоговой функции в целом);

— воспитательную (выработка у персонала организации привычки неукоснительно соблюдать все регламентирующие их деятельность документы);

— профилактическую (внутренний контроль способствует предотвращению негативных моментов в дальнейшем).

Во время проведения внутреннего налогового контроля обязательно уделяется внимание следующим моментам:

— соблюдается ли действующее налоговое законодательство РФ, локально-нормативные акты, организационно-распорядительные документы, учетная политика по налоговому учету;

— правильно и своевременно ли отражены все хозяйственные операции в налоговых регистрах;

— правильно ли отражены в налоговом учете доходы и расходы;

— правильно ли составлена налоговая отчетность хозяйствующего субъекта.

Результаты контроля служат предпосылкой для проведения других мероприятий внутреннего контроля: обучения сотрудников, консультационной поддержки и т. п.

Для организации эффективного внутреннего контроля крайне важно обеспечить его проведение методологически. Все инструменты, сроки, документация, особенности выборки должны быть отражены во внутреннем регламентирующем документе — внутрифирменном стандарте. Процесс контроля — это, с одной стороны, процесс установления стандартов, измерения фактически достигнутых результатов и их отклонения от установленных стандартов, а с другой — процесс отслеживания хода выполнения принятых управленческих решений и оценки достигнутых результатов в ходе их выполнения. Именно результаты контроля являются основанием для руководителей организации корректировать принятые ранее решения, если отклонения в ходе реализации принятых ранее решений значительны.

Концепция методики организации системы внутреннего налогового контроля разработана в целях создания единых подходов к системе организации внутреннего налогового контроля в хозяйствующих субъектах, повышения эффективности системы налогового контроля в целом, сокращения числа нарушений налогового законодательства налогоплательщиками. Она ориентирована на предотвращение незаконных и нерациональных с точки зрения интересов собственника хозяйственных операций на начальной стадии принятия управленческого решения. Только в случае получения уверенности в том, что цели и задачи экономического субъекта достигнуты рационально и экономично, по результатам планирования и организации деятельности внутреннего налогового контроля можно говорить об эффективно функционирующей системе внутреннего налогового контроля.

В целом система внутреннего налогового контроля позволит стандартизировать контрольные процессы по налоговой функции в хозяйствующих субъектах.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Николаев Ю. Н. Экономическая модель предприятия: основы формирования и примеры практического применения // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2011. № 4 (17). С. 194—198.
2. Internal control — Integrated framework [Электронный ресурс]. URL: [http://www.coso.org/documents/COSO\\_Intro\\_online\\_000.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_Intro_online_000.pdf) (дата обращения: 05.03.2014).
3. Элгуд Т., Фултон Т., Шуцман М. Эффективное управление налогообложением. Будущее корпоративной налоговой службы / Пер. с англ. В. Ионова. М.: Альпина Паблишер, 2012. 334 с.
4. Калининчева Р. В., Чекмаковский П. П. Система внутрихозяйственного контроля управления затратами в организациях потребительской кооперации // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2012. № 3 (20). С. 232—237.

## REFERENCES

1. Nikolaev Yu. N. Economic model of a company: bases of formation and examples of practical use // Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute. 2011. № 4 (17). P. 194–198.
2. Internal control – Integrated framework [Electronic resource]. URL: [http://www.coso.org/documents/COSO\\_Intro\\_online\\_000.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_Intro_online_000.pdf) (date of viewing: 05.03.2014).
3. Elgood T., Fulton T., Shutzman M. Tax function effectiveness. Future of corporate tax service / Translation from English by V. Ionov. M.: Alpina Publisher, 2012. 334 p.
4. Kalinicheva R. V., Chekmakovsky P. P. The system of internal economic control of the cost management in the consumer cooperatives // Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute. 2012. №.3 (20). P. 232–237.

УДК 657  
ББК 65.052

**Churin Alexey Gennadyevich,**  
senior teacher of the department  
of power engineering control systems and economics  
of Novosibirsk State Technical University,  
Novosibirsk,  
e-mail: [chag@online.nsk.su](mailto:chag@online.nsk.su)

**Churina Larissa Ivanovna,**  
candidate of economics, assistant professor  
of the department of management  
of Novosibirsk State Technical University,  
Novosibirsk,  
e-mail: [lara@idpo.nstu.ru](mailto:lara@idpo.nstu.ru)

**Чурин Алексей Геннадьевич,**  
ст. преподаватель кафедры систем управления  
и экономики энергетики  
Новосибирского государственного  
технического университета,  
г. Новосибирск,  
e-mail: [chag@online.nsk.su](mailto:chag@online.nsk.su)

**Чурина Лариса Ивановна,**  
канд. экон. наук, доцент  
кафедры менеджмента  
Новосибирского государственного  
технического университета,  
г. Новосибирск,  
e-mail: [lara@idpo.nstu.ru](mailto:lara@idpo.nstu.ru)

## ИЗМЕНЕНИЯ В ЗАКОНЕ «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ» И ИХ ВЛИЯНИЕ НА РОССИЙСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

### CHANGES IN THE LAW «ON ACCOUNTING» AND THEIR INFLUENCE ON THE RUSSIAN BOOKKEEPING

*В статье рассматривается состояние российской системы бухгалтерского учета по итогам очередного этапа реформирования основного закона для бухгалтеров. Прошедший 2013 год ознаменовался многочисленными поправками в основной бухгалтерский закон. Кардинальных изменений не произошло. Большинство из поправок носит либо уточняющий характер, либо вводит упрощения для некоторых экономических субъектов. В статье представлен обзор предприятий, имеющих право ведения бухгалтерского учета в упрощенном порядке либо имеющих право отказаться от его ведения методом двойной записи, а также приводится перечень допустимых упрощений в учете для*

*субъектов малого предпринимательства. Также в статье рассматривается введение новой обязанности по организации и осуществлению внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни.*

*The article examines the condition of the Russian system of accounting based on the results of the next stage of reforming of the main law for bookkeepers. 2013 was marked by numerous amendments to the basic law of accounting. Significant changes has not occurred. The majority of amendments either have specifying nature, or introduce simplifications for some economic entities. The article provides the review of*