

§5 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Цепилова Е. С., Малышкин А. И.

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ В РОССИИ И В УКРАИНЕ: НАЛОГОВЫЙ АСПЕКТ

Аннотация. В статье проведен сравнительный анализ и сделано уточнение дефиниций: внутренний контроль и внутренний аудит, внутренний налоговый контроль и государственный налоговый контроль; определены элементы и цели функционирования системы внутреннего налогового контроля в хозяйствующих субъектах. Анализ проводится на основе российского и украинского законодательства. Автор также исследует зарубежные примеры правового регулирования и практики внутреннего аудита и контроля, их проведения в рамках хозяйственной деятельности предприятий. Проводится анализ внутренних структур предприятий в компетенцию которых входит проведение внутреннего контроля и аудита. Для оценки эффективности применяемых контрольных процедур автором предложены специальные показатели и формы контрольных аналитических ведомостей, которые рекомендуется использовать сотрудниками службы внутреннего налогового контроля хозяйствующего субъекта. Результаты исследования могут быть использованы как в теоретических работах для обоснования терминологического аппарата внутреннего налогового контроля, так и в практической деятельности внутренних контролеров (внутренних аудиторов). Сделан вывод о том, что в успешная реализация фискальной политики государства в современных условиях невозможна без наличия у налогоплательщика эффективной системы внутреннего налогового контроля.

Ключевые слова: внутренний контроль, модель COSO, внутренний налоговый контроль, внутренний аудит, система внутреннего контроля, налоговый контроль, налоговый мониторинг, горизонтальный мониторинг, рабочие документы аудитора, минимизация налоговых рисков.

Налоговые аспекты внутреннего контроля затронуты в работах российских авторов Высотской А. Б. [4], Госте-

вой М. А. [5], Мишучковой Ю. Г. [11], Поролло Е. В. [13]; специальных исследований по этой теме в Украине нами не зафиксировано. Такой

дисбаланс можно объяснить тем, что в Российской Федерации необходимость внутреннего контроля законодательно закреплена; в то же время, украинское законодательство таких требований не содержит.

В Международных профессиональных стандартах внутреннего аудита определено, что внутренний контроль выступает существенным фактором оценки качества контрольных функций, осуществляемых хозяйствующими субъектами, опираясь на внутренние ресурсы [9]. Поскольку в систему внутреннего контроля (СВК) входит проведение контрольных мероприятий за налоговыми обязательствами, то логичным является выделение составной частью в нём внутреннего налогового контроля. Анализ осложняется тем, что как в Украине, так и в России до сих пор нет чёткого разграничения понятий внутренний контроль и внутренний аудит. С другой стороны, внутренний налоговый контроль коррелирует с внешним (государственным) контролем, особенно в связи с введением в РФ с 2015 г. его новой формы — налоговый мониторинг.

ПРАКТИКА ЗАКОНОДАТЕЛЬНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Украина. Для банковского сектора характерен 100 процентный охват учреждений внутренним контролем, что обусловлено требованиями ст. 71 закона «О банках и банковской деятельности» от 07.12.2000 г. № 2121. Также обязательным является внешний аудит годовой финансовой отчетности (ст. 9). В то же время, в Украине отсутствуют законодательные требования к внутреннему аудиту или внутреннему контролю относительно других секторов экономики, соответственно хозяйствующие субъекты самостоятельно решают этот вопрос [8].

Аналогично законодательно закреплены требования к внутреннему контролю (аудиту) в бюджетной сфере, в частности, на уровне министерств и ведомств, ревизионные службы которых с 2010 г. получили статус отделов внутреннего аудита. Произошла не только смена

вывески, но и изменились подходы к проверкам и контрольным действиям.

По данным специального социологического опроса, проведенного в Украине в начале 2014 г. группой экспертов под эгидой Международной финансовой корпорации (МФК), внутренний контроль как система, осуществляется у 39% опрошенных компаний. При этом, ответственным за функционирование и мониторинг системы внутреннего контроля у 54% респондентов выступает финансовый отдел компании [15].

Россия. С целью упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности и обеспечения сохранности активов, предотвращения искажения информации необходимость системы внутреннего контроля подкреплена законодательными требованиями.

Так, с 2013 г. в соответствии со ст. 19 «Внутренний контроль» Федерального закона № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете» экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Если же его бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательному аудиту, то он обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. В отличие от России, в Украине закон о бухгалтерском учете не содержит каких либо требований по организации внутреннего контроля у хозяйствующего субъекта.

Российское законодательство предъявляет требования к внутреннему контролю и внутреннему аудиту в банковской, страховой и бюджетной сферах, определяя роль, задачи, права, обязанности и полномочия внутренних аудиторов и контролёров. Централизованное нормативное регулирование в этой сфере отсутствует, и каждая организация вправе самостоятельно определять состав и цели субъектов системы внутреннего контроля. Исключением из этого правила в российской хозяйственной практике является только деятельность банков, для которых вопросы внутреннего контроля и внутреннего аудита централизованно регули-

руется единым федеральным органом — Центральным банком РФ (ЦБ РФ). По сравнению с другими секторами экономики современное банковское законодательство РФ в этой части имеет наиболее развитую нормативно-правовую базу. Это обусловлено тем, что при её разработке учитывались международные нормы и правила в области банковского регулирования и надзора. Так, в частности, при создании Положения № 242-П «Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах» были учтены принципы организации внутреннего контроля, рекомендованные Базельским комитетом по банковскому надзору, которые, в свою очередь, основаны на модели COSO [20], с учетом профессиональных стандартов внутреннего аудита, разработанных Институтом внутренних аудитором. Однако в этом Положении понятия «внутренний контроль» и «внутренний аудит» подменяются, что является причиной появления на практике путаницы и в организации работы этих служб, и в методологической разработке этих понятий.

В государственном секторе российской экономики законодательную базу для развития систем внутреннего контроля и внутреннего аудита составляют:

- ст. 270.1 «Внутренний финансовый аудит» Бюджетного кодекса РФ, введённая в действие с 1 января 2008 г.;

— Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации», в котором одной из её функций является «проверка и анализ эффективности внутреннего аудита, осуществляемого в объектах внешнего государственного аудита (контроля)».

В российском негосударственном секторе система внутреннего контроля (СВК) в последние годы также активно формируется. Так, по результатам опроса, проведенного российским филиалом Института внутренних аудиторов (IIA) и российским отделением Ассоциации аудита и контроля информационных систем (ISACA) [1], 87% из более 100% опрошенных крупных российских компаний проводят внутренние проверки, а 7% планируют ввести пра-

ктику внутреннего аудита в своих компаниях в ближайшем будущем.

ОТЛИЧИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОТ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА.

Для понимания разграничения сущности и дефиниций внутреннего контроля и внутреннего аудита логично, на наш взгляд, начать с сопоставления содержания этих понятий, которые часто применяются в литературе и хозяйственной практике как синонимы. Общим для них является то, что оба они представляют собой производные от контроля как функции управления, а также то, что и в первом, и во втором случае реализуются внутри хозяйствующего субъекта. Перечисленные свойства определяют сходство между рассматриваемыми понятиями, но не их тождественность — качественных различий между ними нет, однако каждое имеет свои цели, занимая своё положение в иерархии организации. Как нам представляется, родовым понятием и внутреннего контроля, и внутреннего аудита является контроль, как одна из основных функций управления или вид управленческой деятельности. Как внутренний контроль, так и внутренний аудит объединяет конечная цель — увеличение стоимости компании, что достигается через эффективное использование имеющихся внутренних ресурсов. Как показывает проведённый нами анализ опыта использования терминов внутренний контроль и внутренний аудит в хозяйственной практике, отличия между этими явлениями обусловлены их местом и функциями в структуре контрольной среды организации. В частности, с позиций Международных стандартов аудита внутренний аудит является составной частью системы внутреннего контроля (СВК) субъекта хозяйствования; таким образом, понятие «внутренний контроль» более широкое, чем понятие «внутренний аудит». В свою очередь усилия внешнего аудита направлены, в том числе, и на выявления степени доверия аудитора к системе внутреннего контроля клиента.

Концептуально-понятийный аппарат системы внутреннего контроля можно признать

устоявшимся, однако существует несколько интерпретаций его сущности. Согласно уже упоминавшейся концепции COSO, внутренний контроль — это процесс, осуществляемый высшим органом компании, определяющим политику (например, советом директоров), управленческим персоналом высшего уровня (менеджментом) и всеми другими сотрудниками, в полной мере обеспечивающими достижение компанией поставленных целей [19]. А. Д. Шеремет и В. П. Суйц считают, что внутренний контроль определяется как система предотвращения, выявления и своевременной корректировки существенных ошибок в процессе обработки информации [18]. Ч. Т. Хонгрэн и Дж. Фостер рассматривают внутренний контроль как комплекс бухгалтерского и управленческого контроля, который помогает обеспечить соответствие решений, принятых в организации, с реализацией их на практике [16]. Мы согласимся с определением Ю. Г. Мишучковой [11]: внутренний контроль — это комплекс мер и процедур, организованный собственниками (руководством предприятия) для обеспечения достоверности показателей учета (оперативного, бухгалтерского (финансового), управленческого, налогового), предотвращения искажений и неправомερных действий, а также принятия наиболее оптимальных управленческих решений. Такое определение выглядит корректным как для российской, так и украинской практики.

Нами выделены следующие отличия внутреннего аудита от внутреннего контроля:

- внутренний аудит носит в основном выборочный характер (выборочная проверка в целях обеспечения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности);
- внутренний аудит имеет узконаправленную цель — только обеспечение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Подтверждением тому является то, что в соответствии с п. 3 ст. 1 федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выраже-

ния мнения о достоверности такой отчетности. Таким образом, в понятие «внутренний аудит», мы вкладываем в это словосочетание именно тот смысл, который закреплен в федеральном законе, с тем лишь условием, что служба внутреннего аудита создается внутри организации и, оставаясь независимой от бухгалтерии организации на уровне холдингов, осуществляет проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности на предмет ее достоверности;

- внутреннего аудита существует, как правило, в холдингах, когда головной организации необходимо консолидировать данные дочерних и зависимых структур. Соответственно внутренние аудиторы могут выезжать в структурные подразделения и проверять правильность составления отчетности ими в целях обеспечения ее достоверности;

- согласно ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» каждый экономический субъект должен осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а если бухгалтерская (финансовая) отчетность компании подлежит обязательному аудиту, то компания обязана проводить внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением тех случаев, когда ее руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя;

- служба внутреннего контроля имеет более широкий спектр контрольных вопросов (эффективность деятельности организации, контроль качества, правильность ведения бухгалтерского учета и т.д.).

СОСТАВЛЯЮЩИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

В мировой практике комплексный подход к внутреннему контролю получил название «система внутреннего контроля» (далее — СВК). Общепризнанным стандартом в области построения системы внутреннего контроля является «Интегрированная концепция внутреннего контроля» (Internal Control — Integrated

Таблица 1. Определение налогового контроля (на государственном уровне)

Украина	Российская Федерация
Налоговый контроль — система мероприятий, применяемая органами контроля с целью контроля правильности начисления, полноты и своевременной оплаты налогов и сборов а также соблюдения законодательства по вопросам оборота наличных денег, проведения расчетных и кассовых операций, патентирования, лицензирования и другого законодательства, контроль за которым возложено на контролирующие органы (ст. 61 НК Украины).	Налоговый контроль — деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Кодексом (ст. 82 НК РФ).

Framework), сформулированная в 1992 году американской некоммерческой организацией Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) [20].

Согласно исследования, проведенного международным Институтом внутренних аудиторов (ИВА) при поддержке компании PriceWaterHouseCoopers в 2013 г. [6] приоритетными направлениями работы внутреннего аудита на постсоветском пространстве выступают (в порядке убывания важности):

- консультирование исполнительного руководства по вопросам внутреннего контроля и аудита;
- оценка надежности и эффективности СВК;
- мониторинг процесса устранения недостатков СВК;
- разработка рекомендаций по совершенствованию СВК;
- участие в повышении эффективности корпоративного управления.

Таким образом, СВК выступает объектом проверок внутренних и внешних контролеров. С другой стороны, это сфера деятельности менеджмента хозяйствующего субъекта по предупреждению или уменьшению рисков деятельности.

Элементами функционирования системы СВК в современных условиях выступают:

- наличие компетентного персонала, заслуживающего доверие, с четко определенными правами и обязательствами;
- наличие упорядоченного распределения служебных обязанностей;

- следование определенным формальным процедурам при осуществлении хозяйственных операций;
- наличие физического контроля за активами и документацией;
- своевременное составление первичных учётных документов и их обобщение в регистрах;
- организация системы внутреннего аудита на предприятии.

Отмеченные элементы в укрупненном виде могут быть представлены как «стержни» СВК: среда контроля; система учета (финансового, управленческого, налогового); независимые процедуры контроля. Внутренний налоговый контроль целесообразно рассматривать в контексте каждого из этих «стержней». Несмотря на то, что каждый из элементов является важным, наиболее присущим для внутреннего контроля налоговых обязательств является, на наш взгляд, элемент «Независимые процедуры контроля», который далее анализируется более детально применительно к налоговому контролю.

ВНУТРЕННИЙ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Для раскрытия понятия внутренний налоговый контроль необходимо оттолкнуться от определения налогового контроля, которое дано в налоговых кодексах Украины и России (табл. 1).

Общим является то, что такой контроль проводят только государственные органы. Негосударственной формой контроля налоговых обязательств является налоговый аудит как спе-

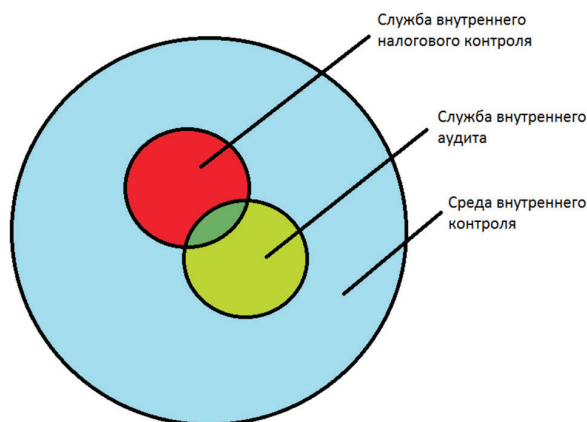


Рис. 1. Соотношение внутреннего налогового контроля и внутреннего аудита в среде внутреннего контроля

циальное аудиторское задание или аудит налогообложения, проводимый в рамках «классического аудита» бухгалтерской (финансовой) отчетности [3].

В результате анализа нормативных документов и собственной аудиторской практики нами выявлено, что внутренний налоговый контроль (ВНК) входит составной частью в систему внутреннего контроля (СВК). В практике зачастую ВНК и ВА автономны, но, в зависимости от организационной структуры хозяйствующего субъекта внутренний налоговый контроль может быть слегка «сдвинут» вглубь внутреннего аудита, т.е. ВНК может и входить частично в состав ВА. Авторская трактовка соотношения этих дефиниций представлена на рисунке 1.

Определенная автономность внутреннего налогового контроля и внутреннего аудита объясняется тем, что внутренний аудит содержит иные кроме налоговых проверок задания — состояние активов компании, их использования, степень выполнения бизнес-планов и т.д.

Таким образом, внутренний налоговый контроль представляет собой особый вид деятельности его внутренней контрольной службы по мониторингу и предваряет проверке своевременности, правильности и полноты исчисления и перечисления налогов, достоверности налоговой отчетности. Результатом такой деятельности является не только обеспечение

выполнения норм налогового законодательства, но и выявление резервов снижения налоговых платежей и минимизация налоговых рисков [17].

В решении организационного вопроса — создавать отдельно от службы внутреннего аудита ещё и службы внутреннего налогового контроля, зависит от структуры хозяйствующего субъекта, особенностей его деятельности, требований его менеджмента. При этом важно распределение полномочий и функциональных обязанностей между службами внутреннего аудита и внутреннего налогового контроля, что является выбором конкретного хозяйствующего субъекта.

Но даже в условиях отдельного существования этих структур — службы внутреннего налогового контроля и службы внутреннего аудита, когда у них разный функционал, они имеют точки пересечения и взаимопроникновения — в части информации первичных учётных документов и регистров бухгалтерского и налогового учёта по фискальным счетам:

- в России это счёт 68 «Расчёты по налогам и сборам» (по субсчетам, которые соответствуют наименованию налога и сбора), 19 «НДС по приобретённым ценностям», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- в Украине — счет 64 «Расчеты по налогам и платежам» (по субсчетам, которые соответствуют наименованию налога и сбора), счет 65 «Расчеты по социальному страхованию», 98 «Налог на прибыль» (в части затрат на налог на прибыль).

Кроме того, общей является информация налоговых деклараций и расчетов, служащих основанием для их составления.

Отметим, что в Украине делаются попытки передать часть контрольной работы по соблюдению налогового законодательства на аудиторские компании. Так, в 2011 г. был подписан меморандум между Аудиторской палатой Украины и Государственной налоговой службой о взаимодействии. В реализацию этого решения были разработаны методические материалы, в том числе и формат отчета аудитора [10, 12].

Мировая практика налогового администрирования основывается на ином подходе к налоговому контролю, который не ограничивается только государственным уровнем (макроуровень). Важной составляющей системы налогового контроля государства выступает внутрифирменный налоговый контроль, то есть система внутреннего налогового контроля хозяйствующих субъектов (микроуровень).

Именно стимулирование мероприятий по постановке или совершенствованию системы внутреннего налогового контроля (на микроуровне) может в значительной степени влиять на повышение эффективности работы системы налогового контроля на государственном уровне (на макроуровне) в целом. Внутренний налоговый контроль служит одним из инструментов снижения риска возникновения ошибок при расчете налоговых обязательств, а также излишних расходов в виде штрафных санкций и пени за нарушение законодательства при исчислении налогов.

На аналогичных позициях стоят украинские авторы — Г. Давыдов, О. Петрик, Ю. Редько [2].

Российские авторы делают акцент на выполнении налоговых обязательств перед государством. Так, М. Гостева определяет внутренний налоговый контроль как систему «инициативного, предупредительного контроля, организуемого и проводимого хозяйствующим субъектом с целью проверки правильности и своевременности выполнения налоговых обязательств перед государством» [5]. Однако, на наш взгляд, необходимо существенное уточнение — основной целью функционирования системы внутреннего налогового контроля хозяйствующего субъекта должно быть снижение налоговых рисков и налоговых потерь, т.е. государственные интересы отходит на второй план. И это естественно, поскольку сам субъект хозяйствования проводит такой контроль в своих интересах.

Соответственно, актуальными выступают следующие **задачи** внутреннего налогового контроля:

- идентификация и документирование налоговых рисков и разработка соответствующих контрольных мероприятий,
- проведение регулярного и системного анализа влияния изменений внешней и внутренней среды,
- регулярное осуществление актуализации, тестирования и сертификации контрольных процедур,
- регулярный мониторинг замечаний и статуса мероприятий по их устранению.

ПРОЦЕДУРЫ ВНУТРЕННЕГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Каждая процедура налогового контроля должна удовлетворять требованиям:

- к раскрытию рисков и покрывающих их контрольных мероприятий;
- к функциональному и кросс-функциональному согласованию;
- к непосредственным участникам и ответственным исполнителям;
- к выбору и регулярному мониторингу ключевых показателей выполнения процедур.

Системную выборочную проверку выполнения описанных процедур осуществляют как непосредственные участники (ответственные по процедуре) и функциональные руководители (ответственные по процессу), так и внутренний и внешний аудит с целью выявления замечаний и назначения ответственных за исправления. Регулярно осуществляется мониторинг статуса выявленных замечаний и по их динамике осуществляется дополнительный мониторинг, определяются «узкие места», даются те или иные рекомендации функциональным руководителям и налоговым менеджерам.

Для оценки эффективности применяемых процедур целесообразно использовать определенные *критерии (показатели)*. Практика проведения аудита одним из авторов (Мальшкиным А. И.) показала, что к таким целесообразно отнести коэффициенты следующих показателей (сумм):

- сумма вновь выявленных нарушений (V_n) к сумме исправленных нарушений (I_n): $K1 = V_n / I_n (1)$;

Таблица 2. Сравнительная таблица данных декларации по НДС и результатов аудиторской проверки (условный пример)

Показатель		Месяц			Всего за квартал
		01	02	03	
Налоговые обязательства	По данным предприятия	10 000	16 000	24 000	40 000
	По данным проверки	11 600	16 000	18 000	45 600
Отклонения (+,—)		- 1600	-	+ 6000	+ 4400
Налоговый кредит	По данным предприятия	7000	12 000	18 000	37 000
	По данным проверки	6400	12000	17 300	35 700
Отклонения (+,—)		+ 600	-	+ 700	+ 1300
К оплате	По данным предприятия	3000	4000	6000	-
	По данным проверки	5200	4000	700	-
Отклонения (+,—)		- 2200	-	+5300	-

Исполнитель _____ Проверил _____

- сумма выявленных рисков от внутренних источников (штатные сотрудники), (Рви) к сумме рисков от внешних источников (претензии налоговых органов), (Рве): $K2 = R_{vu} / P_{ин} (2);$

- суммы выигранных налоговых споров (Внс) к сумме претензии по решению налогового органа (Пно): $K3 = V_{нс} / P_{но} (3).$

Если значения этих коэффициентов положительны за определенный отчетный период, значит служба внутреннего контроля работает эффективно; если отрицательны — наоборот. Важно также исследовать эти коэффициенты в динамике. Если динамика показателей не улучшается, значит, цели не достигнуты и надо вернуться к описанию рисков и контрольных точек, как на уровне всей функции, так и на уровне отдельных процедур для более детального анализа.

Необходимо не только осуществлять мониторинг ключевых показателей выполнения (исполнения) процедур по конкретному процессу (функции, задаче, процедуре), но и делать перекрестные сравнения ключевых показателей выполнения процедур, так как многие процедуры в компании взаимосвязаны.

В качестве средств процедур контроля компании могут использовать различные формы аналитических ведомостей — группировочные, сравнительные ведомости, отчеты и т.д. В практике они получили название рабочих документов аудитора (далее — РДА).

В практике аудиторских проверок как внешнего, так и внутреннего характера, целесообразно учитывать требования профильных Международных стандартов аудита. Так согласно МСА 230 «Документация» к РДА предъявляются такие требования: форма, содержание, объем документации; документы о характерных признаках конкретных статей или разделов, которые проверяются; документирование отклонений от основных принципов и др. В контексте проверок налогов последнее требование может быть трансформировано в соблюдение норм налогового законодательства.

В практике аудита в Украине применяют различные формы РДА. Перечень форм не является утвержденным и выступает как продукт творчества аудиторов-практиков. Например, в отношении НДС он включает такие контрольные документы: ведомость сравнения нало-

говых (валовых) доходов и базы обложения НДС; анализ данных НДС (отдельно по налоговым обязательствам и налоговому кредиту (это аналог налоговых вычетов по НДС в российской практике)); аналитическая таблица отклонений сумм НДС; информация об НДС в регистрах бухгалтерского учёта и реестрах налогового учета; сравнительная таблица данных деклараций по НДС и результатов аудиторской проверки [7].

Ниже приводится одна из форм РДА, которая уже применяется в практике украинских аудиторов в части проверки операций с НДС (табл. 2).

Назначение данной формы РДА — укрупнение результатов проверки аудитора для подготовки выводов и представления их заказчику.

РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО МОНИТОРИНГА

Проведение контрольных мероприятий не должно отрицательно влиять на хозяйственную деятельность добросовестных налогоплательщиков, которые стремятся к защите своих экономических интересов в налоговой сфере [13]. Практика европейских стран показывает, что наиболее эффективное взаимодействие макро- и микроуровней системы налогового контроля осуществляется через систему горизонтального (налогового) мониторинга — систему расширенного информационного взаимодействия с налогоплательщиками, которая предусматривает добровольное раскрытие информации налоговому органу, предварительное согласование правил сложных сделок, что снижает для обеих сторон бремя и издержки последующего налогового контроля и способствует достижению взаимного доверия, понимания и прозрачности. Такая форма государственного налогового контроля появилась в России в декабре 2012 г. [14], когда ФНС России с целью информационного обмена подписало четыре пилотных соглашения с четырьмя крупнейшими налогоплательщиками — ОАО «Русгидро», ОАО «ИНТЕР РАО ЕЭС», ОАО «Мобиль-

ные ТелеСистемы», Компания «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.».

Одним из последних событий в области реализации «дорожной карты» по совершенствованию налогового администрирования в РФ стал Федеральный закон от 4 ноября 2014 г. № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» о налоговом мониторинге («расширенном информационном взаимодействии»). Он предполагает законодательное закрепление этой формы налогового контроля с 2015 г., причём, в тексте закона укоренившийся в российской практике термин «горизонтальный мониторинг» заменен понятием «налоговый мониторинг». Закон предусматривает внесение изменений в часть первую НК РФ, в том числе путем включения нового раздела V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга». Основные положения раздела касаются правового регулирования заключения соглашения о расширенном информационном взаимодействии, порядка осуществления налогового мониторинга, направления налогоплательщику мотивированного мнения налогового органа, а также проведения взаимосогласительных процедур.

В Украине шагом на пути приближения налогового законодательства Украины к европейским стандартам в 2011 г. стало внедрение в порядке эксперимента программы «Горизонтальный мониторинг» для крупных налогоплательщиков налогов, как современный сервис для максимально удовлетворения обоюдных интересов налоговой службы и налогоплательщика налогов.

Основными преимуществами такой системы украинские авторы считают [2]:

- повышение уровня доверия общества к налоговой службе;
- минимизацию вмешательства в текущую деятельность налогоплательщиков;
- существенное уменьшение встречных сверок налогоплательщиков;
- уменьшение времени общения между должностными лицами налогоплательщика и налоговыми органами;

Таблица 3. Взаимодействие макро- и микроуровней системы налогового контроля при налоговом мониторинге

Точки взаимодействия	Макроуровень налогового контроля	Микроуровень налогового контроля
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 налоговых рисков Оценка рисков несоблюдения требований налогового законодательства Идентификация и анализ значительных изменений	
Мероприятия контроля	Выбор и совершенствование контрольных мероприятий Выбор и совершенствование IT решений в целях реализации мероприятий налогового контроля	
		Закрепление налоговой политики и соответствующих регламентов
Информация и связь	Использование актуальной информации Внешняя коммуникация	Внутренняя коммуникация
Мероприятия мониторинга	Осуществление одновременных или раздельных мероприятий оценки	Оценка недостатков системы и их устранение
Профиль НП	Опыт взаимодействия	
	Досье налогоплательщика Список контактов	
Процедура вступления в горизонтальный мониторинг	Цели вступления в горизонтальный мониторинг Встреча руководства Обязанности и ожидания Определение необходимых действий Согласование предстоящих задач	
Анализ налоговой дисциплины и истории налогоплательщика	Стратегические цели Автоматизация процессов (IT решения) Внешний мониторинг и консультирование Анализ налоговой политики и поведения налогоплательщика	Организация и функционирование системы внутреннего налогового контроля
Анализ налогового контроля и мониторинга		Организация работы в части соблюдения требований НК РФ Налоговое планирование Управление налоговыми рисками
Совершенствование налогового контроля и мониторинга	Взаимодействие IT Мониторинг Налоговая отчетность	

- оперативное реагирование налогового органа на проблемы налогоплательщика;
- замена существующих процедур аудита налогоплательщиков текущим мониторингом их деятельности;
- введение новых критериев (экономических и математических) поиска рисков ведения бизнеса;
- совершенствование рискоориентированной системы администрирования налогов.

Взаимодействие макро- и микроуровней системы налогового контроля при горизонтальном мониторинге представлено в таблице 3.

В международной практике в режиме горизонтального мониторинга налоговые органы используют результаты работы внутреннего налогового контроля, внешних аудиторов и консультантов для определения достоверности налоговой отчетности. Требования к достоверности финансовой отчетности и эффективности системы внутреннего контроля, а также стандарты работы внешних аудиторов для публичных компаний являются достаточно жесткими, поэтому результаты работы таких проверок могут быть использованы налоговыми органами в своих целях. Тем самым достигается снижение трудозатрат компании на обслуживание внешних проверок, а налоговые органы получают доступ к результатам работы профессиональных экспертов.

Например, в Нидерландах, Германии, Австрии, Словении налоговые органы практически не запрашивают у компаний, проверяемых в режиме горизонтального мониторинга, информацию и первичную документацию по операциям. Вместо этого они проверяют результаты работы системы внутреннего налогового контроля компании.

ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Изучение практики и законодательной базы внутреннего налогового контроля выявило такие проблемы его организации (это характерно как для Украины, так и для России):

- отсутствие законодательных и нормативных актов, регулирующих проведение внутреннего налогового контроля в небанковском секторе;
- отсутствие инструктивных материалов,
- недостаток методических материалов и пособий;
- перманентные изменения налогового законодательства.

Отмеченные проблемы носят внешний характер. На сегодня более актуальным представляется поиск внутренних ресурсов компаний, желания и мотивации их менеджмента в организации внутреннего налогового контроля (ВНК). При наличии таких мотиваций процедуры ВНК могут быть созданы внутренними силами компаний с использованием компьютерной техники с соответствующим программным обеспечением.

Надежная система внутреннего налогового контроля, в том числе, за счет внутренних и внешних аудиторских проверок, позволит исключить или хотя бы минимизировать ошибки при расчете налоговых обязательств перед бюджетом. Такая система будет способствовать внедрению новой формы налогового контроля — налоговый мониторинг, который начнёт действовать в России с 2015 г. Отметим, что такой подход соответствует передовым европейским нормам налогового администрирования.

Результатом реализации функций внутреннего налогового контроля будет являться контроль за:

- формированием налогооблагаемой базы при исчислении налоговых обязательств;
- своевременностью и полнотой исполнения налоговых обязательств;
- полнотой использования налоговых льгот;
- исключением из объектов налогообложения доходов, не подлежащих налогообложению;
- возникновением и своевременным исполнением налоговых обязательств;
- формированием цены и условий в договорах, заключаемых хозяйствующим субъектом, исключение налоговых оговорок;
- минимизация налоговых рисков.

Таким образом, основная миссия внутреннего налогового контроля — помочь хозяйствующему субъекту совмещать соблюдение законодательства о налогах и сборах с задачей оптимизации налогообложения и минимизаций налоговых рисков.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Ассоциация аудита и контроля информационных систем: [сайт]. URL: <http://www.isgr.ru> (дата обращения: 28.11.2014).
2. Аудит налогообложения предприятий: уч. пособ. / О. А. Петрик, Г. М. Давидов, О. Ю. Редько. — Киев: ДННУ «Академия финансового управления», 2012. 352 с.
3. Василенко А. А., Нестеренко Н. А., Цепилова Е. С. Учет и аудит налогооблагаемых показателей. Ростов-на-Дону, 2009. 162 с.
4. Высотская А. Б. Налоговое планирование в управлении финансовой деятельностью предприятия // *Налоги и налогообложение*. 2012. № 2. С. 8–12.
5. Гостева М. А. Налоговый контроль как часть системы внутреннего контроля предприятия // *Финансовый директор*. 2008. № 3: [сайт]. URL: <http://www.fd.ru/topic/30491.html> (дата обращения: 29.11.2014).
6. Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита в России, 2013: [сайт]. URL: http://www.iaa-ru.ru/files/documents_open/ИА%20and%20PwC%20survey_2013.pdf (дата обращения: 20.11.2014).
7. Малышкин А. И. Учет и аудит налогов в Украине: теория, методология, практика: монография / А. Малышкин. — Киев: ЦУЛ, 2013. 376 с.
8. Мамишев А. В. Внешнее оценивание системы внутреннего управления и контроля бюджетной организации // *Финансовый контроль*. 2010. № 7. С. 43–45.
9. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита: Издание 2013 г. / пер. с англ.: [сайт]. URL: http://www.iaa-ru.ru/files/documents_open/ИА%20survey_2013.pdf (дата обращения: 30.11.2014).
10. Международные стандарты контроля качества, аудита, учёта, предоставления достоверности и сопутствующих услуг: 2012 г. — Ч. I / пер. с англ. — Киев: Международная федерация бухгалтеров, Аудиторская палата Украины, 2010. 841 с.
11. Мишучкова Ю. Г. Организация системы внутреннего контроля // *Аудитор*. — № 8. — 2012: [сайт]. URL: <http://www.cfin.ru/management/practice/flour-grinding.shtml> (дата обращения: 25.11.2014).
12. Положения национальной практики заданий по предоставлению достоверности «Задание о независимой проверке налоговой отчетности (задания налогового аудита)»: [сайт]. URL: http://www.apu.com.ua/content.php?c=show_bazar.php&lang=ukr (дата обращения: 26.11.2014).
13. Поролло Е. В. Организационно-методические аспекты развития налогового контроля // *Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: Экономика. Социология. Менеджмент*. 2014. № 2. С. 115–120.
14. Пресс-релиз ФНС РФ от 25.12.2012 г.: [сайт]. URL: www.nalog.ru (дата обращения: 29.11.2014).
15. Теремецкий В. И. Горизонтальный мониторинг — новый метод осуществления налогового контроля / В. И. Теремецкий // *Форум права*. 2012. № 1. С. 953–961: [сайт]. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12tvizpk.pdf> (дата обращения: 28.11.2014).
16. Хонгрэн Ч. Т., Фостер Дж. *Управленческий учёт*. — СПб.: Питер, 2007.
17. Цепилова Е. С. Система контроля налоговых обязательств хозяйствующих субъектов: монография / Е. С. Цепилова. — М.: Вузовская книга, 2013. 160 с.
18. Шеремет А. Д., Суйц В. П. *Аудит*. — М.: Инфра-М, 2009.
19. COSO: [сайт]. URL: <http://www.coso.org> (дата обращения: 28.11.2014)
20. Internal control — Integrated framework: [сайт]. URL: http://www.coso.org/documents/COSO_Intro_online_000.pdf (дата обращения: 28.11.2014).

21. Антонова Е. В. Выбор методики определения налоговой нагрузки и налоговое планирование на предприятии // *Налоги и налогообложение*. — 2013. — 8. — С. 615–625. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.8.8048.
22. Акопджанова М. О. О введении в законодательство России о налогах и сборах института налогового мониторинга // *Финансы и управление*. — 2014. — 2. — С. 46–52. DOI: 10.7256/2409–7802.2014.2.13633. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_13633.html
23. О. А. Ногина Внешний и внутренний финансовый контроль в отношении формирования, распределения и использования средств бюджетов государственных внебюджетных фондов // *Финансовое право и управление*. — 2013. — 2. — С. 46–59. DOI: 10.7256/2310–0508.2013.2.9881.

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Assotsiatsiya audita i kontrolya informatsionnykh sistem: [sait]. URL: <http://www.isgr.ru> (data obrashcheniya: 28.11.2014).
2. Audit nalogooblozheniya predpriyatii: uch. posob. / O. A. Petrik, G. M. Davidov, O. Yu. Red'ko. — Kiev: DNNU «Akademiya finansovogo upravleniya», 2012. 352 s.
3. Vasilenko A. A., Nesterenko N. A., Tsepilova E. S. Uchet i audit nalogooblagaemykh pokazatelei. Rostov-na-Donu, 2009. 162 s.
4. Vysotskaya A. B. Nalogovoe planirovanie v upravlenii finansovoi deyatel'nost'yu predpriyatiya // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2012. № 2. S. 8–12.
5. Gosteva M. A. Nalogovyi kontrol» kak chast» sistemy vnutrennego kontrolya predpriyatiya // *Finansovyi direktor*. 2008. № 3: [sait]. URL: <http://www.fd.ru/topic/30491.html> (data obrashcheniya: 29.11.2014).
6. Issledovanie tekushchego sostoyaniya i tendentsii razvitiya vnutrennego audita v Rossii, 2013: [sait]. URL: http://www.iaa-ru.ru/files/documents_open/IIA%20and%20PwC%20survey_2013.pdf (data obrashcheniya: 20.11.2014).
7. Malyshkin A. I. Uchet i audit nalogov v Ukraine: teoriya, metodologiya, praktika: monografiya / A. Malyshkin. — Kiev: TsUL, 2013. 376 s.
8. Mamishev A. V. Vneshnee otsenivanie sistemy vnutrennego upravleniya i kontrolya byudzhethnoi organizatsii // *Finansovyi kontrol*. 2010. № 7. S. 43–45.
9. Mezhdunarodnye professional'nye standarty vnutrennego audita: Izdanie 2013 g. /per. s angl.: [sait]. URL: http://www.iaa-ru.ru/files/documents_open/IIA%20survey_2013.pdf (data obrashcheniya: 30.11.2014).
10. Mezhdunarodnye standarty kontrolya kachestva, audita, ucheta, predostavleniya dostovernosti i soputstvuyushchikh uslug: 2012 g. — Ch. I / per. s angl. — Kiev: Mezhdunarodnaya federatsiya bukhgalterov, Auditorskaya palata Ukrainy, 2010. 841 s.
11. Mishuchkova Yu. G. Organizatsiya sistemy vnutrennego kontrolya // *Auditor*. — № 8. — 2012: [sait]. URL: <http://www.cfin.ru/management/practice/flour-grinding.shtml> (data obrashcheniya: 25.11.2014).
12. Polozheniya natsional'noi praktiki zadaniy po predostavleniyu dostovernosti «Zadanie o nezavisimoi proverke nalogovoi otchetnosti (zadaniya nalogovogo audita)»: [sait]. URL: http://www.apu.com.ua/content.php?c=show_bazar.php&lang=ukr (data obrashcheniya: 26.11.2014).
13. Porollo E. V. Organizatsionno-metodicheskie aspekty razvitiya nalogovogo kontrolya // *Izvestiya Yugo-Zapadnogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika. Sotsiologiya. Menedzhment*. 2014. № 2. S. 115–120.
14. Press-reliz FNS RF ot 25.12.2012g.: [sait]. URL: www.nalog.ru (data obrashcheniya: 29.11.2014).

15. Teremetskii V.I. Gorizontaľnyi monitoring — novyi metod osushchestvleniya nalogovogo kontrolya / V.I. Teremetskii // Forum prava. 2012. № 1. S. 953–961: [sait]. URL: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12tvizpk.pdf> (data obrashcheniya: 28.11.2014).
16. Khongren Ch.T., Foster Dzh. Upravlencheskii uchet. — SPb.: Piter, 2007.
17. Tsepilova E. S. Sistema kontrolya nalogovykh obyazatel'stv khozyaistvuyushchikh sub'ektov: monografiya / E. S. Tsepilova. — M.: Vuzovskaya kniga, 2013. 160s.
18. Sheremet A. D., Suits V. P. Audit. — M.: Infra-M, 2009.
19. COSO: [sait]. URL: <http://www.coso.org> (data obrashcheniya: 28.11.2014)
20. Internal control — Integrated framework: [sait]. URL: http://www.coso.org/documents/COSO_Intro_online_000.pdf (data obrashcheniya: 28.11.2014).
21. Antonova E. V. Vybor metodiki opredeleniya nalogovoi nagruzki i nalogovoe planirovanie na predpriyatii // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2013. — 8. — С. 615–625. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.8.8048.
22. Akopdzhanova M. O. O vvedenii v zakonodatel'stvo Rossii o nalogakh i sborakh instituta nalogovogo monitoringa // Finansy i upravlenie. — 2014. — 2. — С. 46–52. DOI: 10.7256/2409-7802.2014.2.13633. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_13633.html
23. O. A. Nogina Vneshnii i vnutrennii finansovyi kontrol» v otnoshenii formirovaniya, raspredeleniya i ispol'zovaniya sredstv byudzhetrov gosudarstvennykh vnebyudzhetykh fondov // Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 2. — С. 46–59. DOI: 10.7256/2310-0508.2013.2.9881.