

УДК 336.2

Е. А. Иванова

ФГБОУ ВО Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва,
e-mail: ekaterina.economicsoul@yandex.ru

Ю. Н. Коваленко

ФГБОУ ВО Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва,
e-mail: Severina.YN@rea.ru

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЛИНГ КАК ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

Ключевые слова: контроллинг налоговых расчетов, система внутреннего контроля, налогообложение, внутренний контроль, налоговые процессы, налоговые обязательства, оптимизация планирования налогов, налоговый контроллинг.

Налоговый контроллинг содержит в себе основу теоретических аспектов корпоративного планирования, которые привели к концепции контроллинга, а после были перенесены на налоговое планирование. Специфическая проблема налогового контроллинга возникает не только из-за неопределенности в отношении налоговой оценки планируемой в текущий момент ситуации, но и в результате изменения налогово-правовой ситуации с течением времени. Постоянно меняющаяся налоговая система не позволяет разработать оптимизированное с точки зрения налогообложения решение, которое останется неизменным в долгосрочной перспективе. Налоговые изменения требуют детального изучения степени адаптации найденного решения к изменившимся условиям. В статье рассматривается концепция налогового контроллинга как структурного элемента системы внутреннего контроля экономического субъекта, его функционал, цели и задачи.

Е.А. Ivanova

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow,
e-mail: ekaterina.economicsoul@yandex.ru

Yu. N. Kovalenko

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow,
e-mail: Severina.YN@rea.ru

TAX CONTROLLING AS AN ELEMENT OF THE SYSTEM OF INTERNAL CONTROL OF AN ECONOMIC ENTITY

Keywords: controlling tax calculations, internal control system, taxation, internal control, tax processes, tax obligations, optimization of tax planning, tax controlling.

Tax controlling contains the basis of the theoretical aspects of corporate planning, which led to the concept of controlling, and were then transferred to tax planning. The specific problem of tax controlling arises not due to uncertainty regarding the tax assessment of the currently planned situation, but also as a result of changes in the tax and legal situation over time. The constantly changing tax system it difficult to develop a tax-optimized solution that will remain unchanged in the long term. Tax changes require a detailed study of the degree of adaptation of the solution found to the changed conditions. The article discusses the concept of tax controlling as a structural element of the internal control system of an economic entity, its functionality, goals and objectives.

Введение

Сложное налоговое законодательство требует оптимизации процессов внутреннего налогового контроля компании и в то же время приводит к существенным налоговым и репутационным рискам. Для компаний и частных лиц вопросы «соблюдения налогового законодательства» имеют решающее

значение. Цифровая трансформация также оказывает существенное влияние на построение налоговых процессов, как для компаний, так и для самих налоговых органов.

Целью проводимого исследования является обозначение роли и функционала налогового контроллинга как части системы внутреннего контроля организации.

Материалы и методы исследования

В ходе написания статьи использовались общенаучные методы познания, такие как системный подход, абстракция, дедукция и индукция и синтез, с использованием научных публикаций и справочных изданий в качестве информационной базы.

Результаты исследования и их обсуждение

Внутренний контроль – механизм, который связывает все остальные функции управления. Он имеет место практически в каждый момент работы компании, будь то управление финансовыми, физическими или человеческими ресурсами, или в процессе такой деятельности, как планирование системы управления или маркетинговой стратегии компании. Он также является завершающим этапом процесса управления, так как выявляет полученные результаты и сравнивает их с планом [10].

Существует мнение, что контроллинг – тоже самое понятие, что и управление. Однако такое понимание концепции контроллинга является довольно узким. Контроллинг – инструмент постановки целей, анализа достигнутых результатов, изучения причин отклонений и подбора корректирующих действий [2].

Налоговый контроллинг или контроллинг налоговых расчетов выступает как комплексная система, реализующая стратегическое и оперативное управление налоговыми потоками, обеспечение информацией процессов управления налогами и налоговый менеджмент. Данная система может функционировать в качестве специально созданного подразделения в компании или отдельных сотрудников в рамках их компетенции. Деятельность системы должна осуществляться в соответствии с планом, ориентированным на установленные стратегические аспекты. В её основе должны быть заложены объективность и реалистичность предположений [5].

Налоговый контроллинг является специализированной и обособленной частью системы управления организацией, обеспечивающей эффективное управление налоговыми потоками. Постоянная трансформация системы внутреннего контроля организации обусловлена необходимостью наличия информационного и координирующего механизма внутри неё, гибко реагирующего на внешние изменения и внутренние сбои.

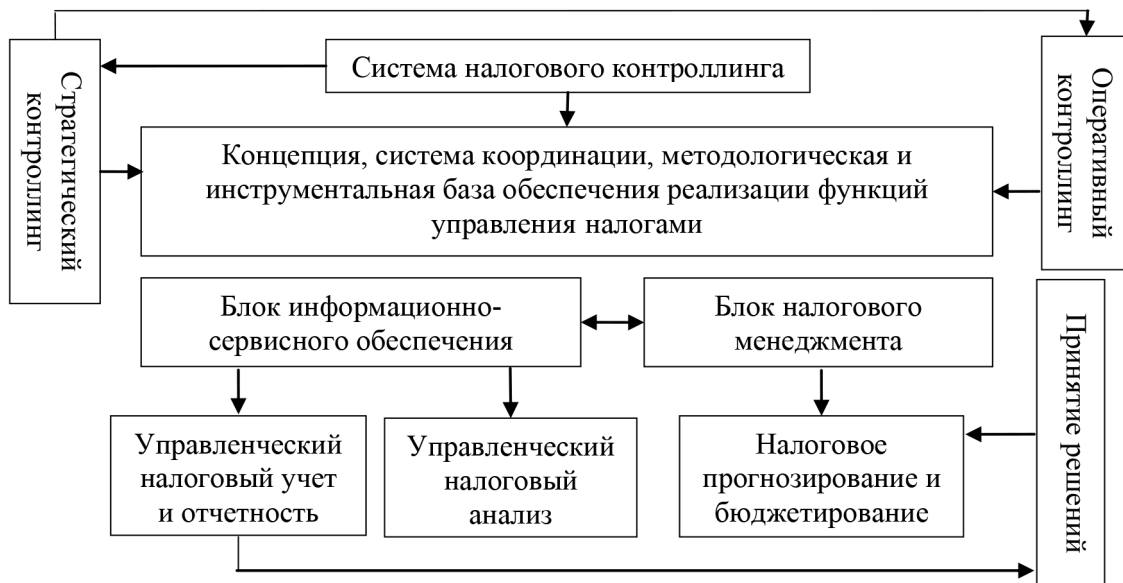
Налоговый контроллинг следует рассматривать как элемент единой системы внутреннего контроля, облегчающий её реакции на необходимые трансформации, принимая их на себя в силу своей гибкости, тем самым сохраняя целостность системы. Такая цепочка рождает понятие «системы внутри системы». На рисунке представлена модель системы внутреннего контроллинга.

Следует также помнить, что уровень и периодичность деятельности отдела контроллинга должны зависеть от ряда факторов, характеризующих компанию. В быстрорастущей компании должен проводиться контроллинг гораздо чаще, чем в зрелой. При этом всегда необходимо учитывать, чтобы затраты на осуществление налогового контроллинга не превышали его потенциальный эффект.

Использование контроллинга требует не только изменения отношения руководителей и сотрудников, реализующих цели и задачи, поставленные перед руководителями организаций и советом директоров, но и более широкой, чем ранее, децентрализации внутреннего управления и уточнения центров ответственности в рамках конкретной организационной единицы. Однако стоит внедрять комплексные методы контроллинга, что облегчит органам управления выявление возможных проблем и узких мест.

При этом стоит внедрять интегрированные методы налогового контроллинга, которые позволят органам управления легче выявлять возможные узкие места и создавать новые организационные решения, повышающие как эффективность управления с учетом необходимости оптимизации затрат, так и эффективность реализации задач, поставленных перед сотрудниками отдела налогового контроллинга.

Стремясь к постоянному повышению эффективности своей деятельности, многие организации применяют всевозможные усовершенствования в области управления подразделениями. Одним из наиболее эффективных инструментов, взятых из опыта предприятий, является контроллинг. В современных действующих компаниях контроллинг уже стал привычным явлением. Однако, до сих пор не существует его однозначного определения ни на теоретическом, ни на практическом уровне, поэтому в литературе встречаются различные определения этого понятия [6].



Модель системы налогового контроллинга

Контроллинг широко используется в производственных, торговых и сервисных компаниях, и стал одним из инструментов управления, направленных на поддержку руководства данной экономической единицы в принятии как оперативных, так и стратегических решений. С этой точки зрения он имеет гораздо более широкое значение, чем внутренний контроль или внутренний аудит, и становится подсистемой поддержки управления бизнесом, которая формирует и координирует процессы планирования, контроля и сбора информации, позволяя тем самым эффективно и результативно контролировать всю систему функционирования компании с точки зрения поставленных задач [4].

Среди основных целей налогового контроллинга обычно выделяют разработку концепции управления налоговыми потоками, создание системы информационного, методологического и практического обеспечения процесса управления налоговыми потоками, координацию взаимодействий с функциональными системами налогового планирования, исполнение налоговых планов, прогнозов и бюджетов, внутреннего налогового контроля и мониторинга.

Вышеуказанные цели обуславливают следующие задачи налогового контроллинга: построение основ учетной политики для целей налогообложения, мониторинг правильности применения налоговых ставок и налоговых льгот; проверка правильности, своевремен-

ности заполнения налоговых деклараций, а также отражения в учете уплаты налогов.

Необходимо оптимально подобрать качественные показатели измерения с точки зрения как формулирования, так и оценки уровня реализации содержательных целей и задач. К основным функциям контроллинга во внутренних органах управления организации относятся [8]:

- определение стратегии действий, которая указывает пути достижения целей с учетом имеющихся ресурсов;
- изучение возможных отклонений как выполнение плана или контрольных нормативов, так и прогноз на аккредитованные нормативы;
- реагирование на результаты проверки путем принятия мер по улучшению состояния выполнения плана или пересмотра плановых показателей или стандартов, принятых для оценки;
- предоставление информации – использование информационной системы на основе действующей системы учета и анализа любых показателей, относящихся как к финансам, так и к оценке качества предоставляемых услуг.

Налоговый контроллинг остается важным для целей налоговых проверок со стороны организации. Налоговая проверка – это может выступать процедурой внутреннего контроля, осуществляемой с целью проверки правильности исчисления и уплаты налогов и сборов.

Налоговая проверка проводится с точки зрения законности, соответствия деятельности проверяемых лиц налоговому законодательству. В этой ситуации модель надлежащего поведения, по сравнению с действиями аудируемого, будет соответствующими правовые нормы применительно к данной фактической ситуации.

Налоговая проверка рассматривается как структурный элемент налогового производства, что связано с одной из задач налоговой проверки, которая заключается в том, чтобы, помимо вынесения аудиторских заключений, собрать доказательства, которые могут быть использованы в ходе юрисдикционного налогового разбирательства [3].

В ходе налоговой проверки отсутствует положение о полномочии налогового органа принимать решение о правах и обязанностях налогового органа в форме налогового решения. Такое решение может быть принято только в ходе юрисдикционного налогового разбирательства. Результаты налоговой проверки, если было обнаружено нарушение, конечно, могут стать предпосылкой для возбуждения налогового дела.

В силу своей природы налоговую проверку в первую очередь называют камеральной проверкой, поскольку в большинстве случаев она проводится по месту осуществления налогооблагаемой деятельности. Налоговый аудит также считается документальным аудитом, поскольку он сопоставляет экономические данные с реальностью, полученной в основном из бухгалтерских записей и других документов. Представленный вид контрольной процедуры, в виде налоговой проверки, тесно связан с вопросом налоговых обязательств.

Налоговое обязательство возникает в силу закона или в результате решения налогового органа, определяющего размер этого обязательства. Налоговому аудиту отводится особая роль, особенно в отношении первого способа привлечения к налоговой ответственности, т.е. в силу закона. Это тесно связано с возникновением в рамках данного метода так называемого налогового саморасчета, при котором, например, налогоплательщик обязан исчислить и уплатить налог на счет налогового органа. Важную роль играют и проверочные мероприятия, рассматриваемые как начальный этап налоговой проверки [9].

Контроллинг в широком смысле слова для целей налогов и сборов – это интегри-

рованная система инструментов, позволяющих органам внутреннего контроля над налогами и сборами повышать качество предоставляемых ими услуг и эффективно управлять затратами при ограниченных доходах. При этом они помогают оптимизировать процесс принятия решений независимо от временного горизонта.

Анализ функционирования контроллинга в подразделении организации позволяет сделать вывод о том, что он является незаменимым инструментом, поддерживающим управление администрацией, и в то же время представляет собой эффективную систему предупреждения с использованием анализа и прогнозирования отклонений [7].

Основной и неизменной целью налоговой проверки является проверка соблюдения проверяемыми своих обязанностей в соответствии с налоговым законодательством. В случае плательщиков налогов и сборщиков налогов, как субъектов налогового контроля, их бремя, как правило, связано с процессуальными обязательствами, связанными с определением и исполнением обязательственного правоотношения (плательщик) или только с его исполнением (сборщик налогов). Однако в ситуациях, когда эти обязательства не исполняются или выполняются ненадлежащим образом, на эти организации также может быть возложена обязанность предоставлять денежные пособия вместо налогоплательщика, что делает их субъектами материально-правовых обязательственных отношений. С другой стороны, обязанности налогоплательщика вытекают как из положений отдельных налоговых актов, регулирующих налоговое и правовое состояние данного вида налога, так и из процессуальных положений, содержащихся в этих актах.

Проводя налоговую проверку, органы стремятся убедиться в том, что налоги и сборы уплачены в правильных размерах и в правильные сроки. В основном это заключается в проверке того, что различные декларации соответствуют действительности.

В ходе своей работы органы внутреннего контроля критически оценивают доказательную стоимость отчетности компании и правильное применение налоговых правил в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации [1]. Если в ходе проверки выявлены различного рода аномалии, налоговые органы уведомляют о проведении камеральной налоговой проверки. При

выявлении недостатков выплат в бюджет организацию в лице судебных органов могут обязать выплатить задолженность, а также дополнительные штрафные санкции за просрочку платежей. Компаниям не было бы смысла иметь налоговые правила, если бы не было системы внутреннего контроля.

Стоит также обратить внимание на особенности налогового контроллинга в компаниях разных видов деятельности. В качестве примера следует рассмотреть сферы производства, строительства, медицины, добычи сырья и топлива и торговли.

Как уже упоминалось выше налоговый контроллинг сосредоточен на мониторинге изменений в нормативных документах регулирующие отрасль, к которой принадлежит компания. Однако принадлежность к производственной сфере оставляет на нём свою специфику, а именно:

- вариативность налоговых ставок, которая зависит от вида производимой компанией продукции и специфики её производства, так как для некоторых видов деятельности ставка налога на прибыль может быть ниже, что в свою очередь обуславливает планирование налоговых последствий;

- правильность учета затрат, для расчета себестоимости продукции, что в свою очередь оказывающий влияние на налоговую базу;

- корректность применения трансфертного ценообразования в рамках сделок между компаниями, которые являются предметом контроля со стороны налоговых органов из-за возможных манипуляций ценами;

- верное начисление амортизационных отчислений, так как срок полезного использования актива и метода начисления амортизации, может существенно повлиять на налоговую отчетность.

В строительстве особенности налогового контроллинга связаны со следующими аспектами:

- большой объем капитальных вложений, длительные сроки выполнения работ, высокая материалоемкость, что требует особого внимания к планированию и контролю налоговых обязательств;

- многообразии различных договоров с данной сфере бизнеса, обуславливает налоговые особенности характерные для каждого вида договора, которые необходимо учитывать;

- использование специальных налоговых режимов таких как упрощенная нало-

говая система и единый налог на вмененный доход, что говорит о необходимости соблюдения условий и применения данных систем и правильность расчета суммы налогов к уплате;

- значительный объем материалов и оборудования, приобретаемых у поставщиков, влияет на контроль правильности исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

Особенности налогового контроллинга как части внутреннего контроля в медицинской сфере включают следующее:

- необходимость учета специфики медицинской деятельности, например, многие медицинские услуги предоставляются по программам медицинского страхования, что влияет на порядок налогообложения этих услуг;

- наличие налоговых льгот и освобождений значительно снижает налоговую нагрузку на медицинские учреждения. Так, например, многие медицинские услуги и товары не облагаются НДС;

- контроль изменений в законодательстве, касаемого медицинской сферы, для адаптации налоговой политики организации к этим изменениям.

Торговая деятельность компании обуславливает следующие особенности налогового контроллинга:

- контроль правильности исчисления и уплаты таких налогов как налог на добавленную стоимость и налог на прибыль;

- учет изменений в законодательстве, регулирующем торговую деятельность для адаптации внутренней среды организации к изменениям;

- использование различных способов оптимизации налоговых платежей, таких как налоговые режимы и льготы.

Добывающая отрасль имеет свою специфику, которую необходимо учитывать при организации налогового контроллинга:

- учет специфических налогов связанных с добычей природных ресурсов;

- учет особенностей налогообложения в регионах добычи;

- обеспечение эффективного управления налоговыми рисками и разработка мер по их минимизации;

- оптимизацию налоговых платежей;

- учет изменений в нормативных документах для планирования налоговых платежей и управления рисков.

Заключение

Внедрение комплексного подхода к налоговому контроллингу в систему внутреннего контроля выступает ключевым моментом для повышения объективности и качества оценки показателя налоговых обязательств и эффективности принятия решений для оптимизации налогообложения. Гибкость механизма налогового кон-

троллинга позволяет ему чутко реагировать на изменения в законодательстве, специфику отрасли, а также выступать решающим звеном при прогнозировании налоговых обязательств и выборе наиболее эффективного пути их сокращения, что помогает минимизировать налоговые издержки и направить свободные денежные средства на развитие компании.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 19.07.2000 № 118-ФЗ (ред. от 01.01.2024). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 07.02.2024).
2. Гусарова Л.В. Методика оценки эффективности системы контроллинга в контрольном органе // Одиннадцатые Чарновские чтения: Сборник трудов XI Всероссийской научной конференции по организации производства, Москва, 03 декабря 2021 г. М.: Некоммерческое партнерство «Объединение контроллеров», 2022. С. 37-41.
3. Жалонкина И.Ю. Технологическое развитие налогового администрирования в Российской Федерации // Актуальные вопросы налогового администрирования в контексте современных тенденций профессионального развития государственных гражданских служащих: Материалы научно-практической конференции, Нижний Новгород, 26 мая 2021 г. Нижний Новгород: ИП Якушов Ю.И., 2021. С. 116-119.
4. Коваленко С.Н., Шенберг Д.А. Концептуальные основы совершенствования налогового контроллинга по налогу на прибыль // Бухучет в строительных организациях. 2023. № 2. С. 34-42.
5. Мирошниченко Д.А. Роль контроллинга в развитии банковской системы России // Наука и инновации – современные концепции: сборник научных статей по итогам работы Международного научного форума, Москва, 30 декабря 2021 г. Т. 1. М.: Инфинити, 2021. С. 21-26.
6. Оздоева Д.И. Система внутреннего финансового контроля и контроллинга // Поколение будущего: взгляд молодых ученых – 2020: Сборник научных статей 9-й Международной молодежной научной конференции: в 5 томах, Курск, 12–13 ноября 2020 г. Т. 1. Курск: Юго-Западный государственный университет, 2020. С. 206-209.
7. Горбунова О.С., Петрякова С.В., Стахеева Л.М. и др. Практико-ориентированный контроллинг в системе управления вертикально-интегрированных компаний // Образование и право. 2021. № 9. С. 192-195.
8. Русакова Т.Н., Зуева И.А. Современные тенденции внедрения систем внутреннего контроля и контроллинга на российских предприятиях // Вестник Московского университета им. С.Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. 2020. № 3(34). С. 64-71.
9. Фофанова О.Н., Петрова Е.В. Различия внутреннего контроля и контроллинга // Вектор экономики. 2022. № 6 (72). Ст. 15.
10. Шемякина М.С., Шлычков Д.С. Контроллинг налоговых обязательств в системе внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности организации // Экономические науки. 2021. № 186. С. 181-193.